



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

EXPEDIENTE N° : 159-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de julio de 2019

VISTA la apelación¹ interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 9 de octubre de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que su caso no es uno propio de la temática de precios de transferencia y no versa sobre ninguna de las hipótesis de la normativa peruana al respecto, pues su baja rentabilidad en el ejercicio 2009 no se originó en una supuesta sobrevaluación de las importaciones con su proveedor domiciliado en Uruguay, sino que se produjo por la caída de los precios de los fármacos en el Perú en dicho ejercicio, reducción que fue ocasionada por los descuentos exigidos por sus clientes peruanos en base a su poder de dominio y su acción coordinada en el anotado ejercicio, siendo que de acuerdo con las Guías OCDE, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945 y del Decreto Supremo N° 190-2005-EF, que modificaron la Ley y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y la doctrina, no es posible realizar reparos de precios de transferencia atendiendo únicamente a la baja rentabilidad del contribuyente, cuando se haya verificado que dicha baja rentabilidad se debió en realidad a razones comerciales y no a una manipulación de precios.

Que sobre el particular precisa que la anotada situación de baja rentabilidad en el ejercicio fiscalizado, por las razones comerciales citadas, fue puesta en conocimiento de la Administración a través de la información que alcanzó sobre sus ingresos, costos y gastos entre los años 2007 a 2015, las numerosas notas periodísticas difundidas a través de medios de comunicación públicos que describen el poder de negociación de las cadenas de farmacias y la presión que ejercían sobre los laboratorios para obtener descuentos, los resultados del estudio económico de mercado de medicamentos peruano de los periodos 2005 a 2015, elaborado por la firma MAXIMIXE, y el análisis económico realizado por INDECOPI a través de la Comisión de Defensa de la Libre Competencia recogido en la Resolución N° de 12 de octubre de 2016 y la Sala Especializada en Defensa de la Competencia en la Resolución N° de 27 de diciembre de 2017.

Que aduce que el régimen peruano de precios de transferencia establece que el método más apropiado para operaciones de distribución y comercialización es el precio de reventa, independientemente de si el distribuidor tiene funciones intensivas de marketing, por lo que discrepa de la posición de la Administración en el sentido de interpretar el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que los distribuidores con actividades de marketing no se encontrarían comprendidos en el término operaciones de distribución y comercialización, siendo además que la distribución y comercialización son

¹ Así como los escritos ampliatorios presentados el 22 de febrero y 19 de diciembre de 2018 (folios 4077 a 4087, 4091 a 4096, 4107 a 4119 y 4216 a 4345).



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

actividades que implican indispensablemente la realización de actividades de marketing y publicidad, tal como se desprende de sus definiciones en la doctrina nacional e internacional, y en la jurisprudencia internacional en la que se define lo que se debe entender por distribuidor. En ese sentido, sostiene que la interpretación de la Administración respecto al citado artículo 113 excluiría indirectamente a toda operación de distribución y comercialización, al ser inherente a ellas la actividad de marketing y publicidad, no resultando válido como fuente de interpretación el libro citado por la Administración.

Que al respecto añade que cuando el aludido artículo 113 se refiere a bienes *"que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo"*, alude a alteraciones, modificaciones o agregados físicos o materiales que puedan haber sufrido los bienes materia de distribución o comercialización, como así lo ha expresado doctrina sobre Precios de Transferencia, así como también jurisprudencia intencional como la causa

del Tribunal de Apelaciones del Impuesto a la Renta de Nueva Delhi, Resolución ITA Nº 242/Del/2010 de 31 de octubre de 2014 – India, entre otras. Por lo expuesto considera que le es aplicable el método de precio de reventa, pues ha cumplido con los dos requisitos establecidos en el citado artículo 113.

Que manifiesta que la Administración tampoco ha acreditado que la publicidad que realiza califique como una actividad intensiva de la empresa, siendo que de su Estudio Técnico de Precios de Transferencia de 2009 (ETPT 2009) se desprende más bien que las erogaciones que efectuó por muestras médicas (publicidad) se redujeron en dicho ejercicio, por lo que tales gastos no pudieron afectar significativamente su utilidad operativa, como sostiene la Administración. Asimismo, respecto a sus gastos operativos, si bien la Administración señala que en dicho ejercicio estos constituyeron el doble de sus costos y que representaron el 85% de sus ingresos, aquella incurre en un error de apreciación, pues confunde el concepto de gastos operativos con el de gastos de publicidad, cuando estos últimos son un elemento de los primeros.

Que alega que el método de precio de reventa que ha aplicado en su ETPT 2009 sí recoge el efecto de las funciones de publicidad y marketing que efectuó, en tanto su margen bruto fue ajustado con el importe invertido por muestras médicas ascendente a S/ 11 287 141,64, que representa el mayor porcentaje dentro del rubro de publicidad y marketing, es por ello que en su ETPT 2009 se consideró que para la estimación del margen bruto de la compañía era necesario hacer un único ajuste a la parte analizada, el cual consistió en trasladar el costo de las muestras médicas de rubro gastos de ventas al rubro costo de ventas, de modo que pueda calcularse así un margen bruto ajustado, siendo que calculando su indicador de rentabilidad (PLI) ajustado obtuvo un índice de 35.21%, el cual se encuentra por encima del rango de mercado, por lo que no existiendo un perjuicio al fisco, no cabría efectuar el ajuste de precios de transferencia, de conformidad con el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta. Precisa que el ajuste al margen bruto a fin de que incluya el efecto de los costos de muestras médicas, fue realizado en aplicación de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 111 de su Reglamento.

Que señala que considerar que se debe contar con las estructuras de costos y gastos de los comparables como requisito indispensable que condiciona la aplicación del método de precio de reventa, es un requisito ilegal creado por la Administración, que no se desprende de lo señalado en el artículo 113 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta ni de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, siendo además que estas últimas se aplican solo de forma supletoria a lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta. Además precisa que la aplicación del método de precio de reventa utilizando un único ajuste al costo de ventas es preferible al método del margen neto transaccional, pues este último requiere aplicar un mayor número de ajustes (liberalidades, existencias y notas de crédito) en aplicación del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que añade que discrepa de la metodología utilizada por la Administración para calcular el importe del ajuste de comparabilidad efectuado a sus ventas netas relacionado a la emisión de notas de crédito en exceso, tanto en el análisis principal tomado en consideración para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 como en los análisis complementarios realizados por aquella, toda vez que considera que la determinación del periodo "normal" y del periodo "excepcional" debe referirse a años enteros (2008 y 2009) en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y 110 de su reglamento y no a meses; que la Administración se contradice pues con motivo del ajuste de desvalorización de existencias ya había aceptado que los periodos "normales" corresponden a años enteros; y que además no ha motivado apropiadamente la fiabilidad del criterio aplicado para el cálculo del citado ajuste de comparabilidad.

Que precisa que los análisis complementarios realizados por la Administración en torno al cálculo del citado ajuste de comparabilidad son inválidos y deben ser descartados del procedimiento, pues atentan contra el principio de verdad material, siendo además que el primer análisis complementario también contraviene lo dispuesto por los artículos 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y 110 de su reglamento, en tanto considera enero 2008 a agosto 2009 como periodo "normal" y setiembre a diciembre de 2009 como periodo "excepcional", y el segundo análisis complementario si bien consideró como periodo "normal" el 2008 y como periodo "excepcional" el 2009, desconoce el 50% del ajuste, aplicando criterios previstos únicamente para el método de partición de utilidades y no para el método de margen neto transaccional, actuación que vulnera el principio de reserva de ley dado que la Ley del Impuesto a la Renta no prevé ello, y que las Guías OCDE solo son aplicables supletoriamente en tanto no contravengan lo dispuesto en la anotada ley.

Que en cuanto a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, señala que toda vez que el ajuste primario efectuado por la Administración carece de fundamento legal, el ajuste secundario que deriva de aquel también debe dejarse sin efecto, siendo que, en el supuesto negado que se persista con el aludido ajuste primario, el ajuste secundario devendría en improcedente pues vulnera los principios constitucionales establecidos por los artículos 51 y 74 de la Constitución, ya que los únicos ajustes regulados en la Ley del Impuesto a la Renta son los "primarios", y porque el ajuste secundario constituye una renta ficta que requiere de una norma legal expresa que lo recoja para considerar válidamente que forma parte del concepto de renta establecido en los artículos referidos al ámbito de aplicación de dicho impuesto. Además, sostiene que el ajuste secundario resultaría inaplicable pues no se cumple con el supuesto contenido en el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que no se está ante una operación sobrevaluada realizada entre el contribuyente y su accionista o parte vinculada, pues la Administración no ha acreditado que sea su accionista.

Que respecto a la imposición de la multa en aplicación del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sostiene que no ha incurrido en dicha infracción, pues si bien existe un ajuste efectuado por la Administración a la renta neta imponible, producto de la aplicación de una ficción y/o renta imputada propia de la regulación del valor de mercado peruana que generaría la disminución de sus pérdidas, no ha declarado cifras o datos falsos, por lo que al no existir tal acción de su parte, la imposición de dicha sanción implicaría una vulneración al principio de tipicidad; precisa además que la determinación de su obligación tributaria se realizó en base a datos reales, los cuales presentó en su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de 2009, sin prever la información que la Administración iba a utilizar en la determinación de precios de transferencia en el futuro. Invoca las Casaciones N° en las que se estableció que la infracción recogida en el citado numeral 2 del anotado artículo (ahora recogida en el numeral 1 del mismo) requiere la verificación de un elemento objetivo y uno subjetivo relacionado a la intencionalidad del contribuyente.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que adicionalmente, la recurrente esgrime diversos argumentos² referidos a la nulidad del procedimiento de fiscalización y de la resolución apelada; y además solicita, en vía de excepción, la prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y de multa impugnadas.

Que por su parte, la Administración manifiesta que producto del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 iniciado a la recurrente emitió las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, determinando, entre otros, un reparo por ajuste de Precios de Transferencia a la mediana del rango intercuartil por el importe de S/ 5 720 692,00, el cual adicionó a la determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, siendo que dicho ajuste lo efectuó como resultado de la aplicación del método de margen neto transaccional, en lugar del método de precio de reventa, empleado en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia 2009³ presentado por la recurrente a fin de sustentar que las importaciones de mercadería adquirida de su empresa vinculada / .. en dicho ejercicio se realizaron a valor de mercado.

Que indica que el método de precio de reventa en su aplicación con comparables externos utilizado por la recurrente no era el más apropiado, pues no recoge otras funciones directamente relacionadas a su actividad de negocio como es la fuerza de ventas, publicidad, marketing, reflejadas en los gastos asumidos en visitantes médicos, promociones, muestras médicas, merchandising, impulsores, eventos y conferencias para médicos, entre otros, los cuales están contablemente registrados a nivel de utilidad operativa; asimismo, se descartó como comparables para tal efecto a algunas empresas consideradas por la recurrente, pues no se encontró información pública suficiente de dichas compañías, en idioma inglés o castellano, que permitan determinar la comparabilidad entre ellas y la recurrente, siendo además que esta última no proporcionó información suficiente que sustente dicha comparabilidad.

Que precisa que realizó el ajuste de comparabilidad considerando los hechos excepcionales que afectaron la operatividad normal de la recurrente, tales como: i) emisión de notas de crédito en exceso por descuentos extraordinarios, ii) problemas con el manejo de existencias y iii) pago de liberalidades; así, se determinó que la nueva información financiera de la recurrente ajustada por los referidos conceptos, mostraron una rentabilidad operativa ubicada por debajo de las rentabilidades operativas de mercado, por lo que procedió al ajuste a la mediana del rango intercuartil calculado, conforme a lo dispuesto por el artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escritos de alegatos (folios 4350 a 4352 y 4411 a 4423), la partes reiteran sus argumentos.

Que de autos se aprecia que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta N° y el Requerimiento N°, notificados el 3 de junio de 2014 (folios 1146 a 1148 y 1155), la Administración efectuó un reparo por ajuste por precios de transferencia de S/ 5 720 692,00⁵, motivo por el cual emitió las Resoluciones de Determinación N°, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009, y la Resolución de Multa N°, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 2167 a 2452).

² Los que serán precisados en los acápite correspondientes de la presente resolución.

³ En adelante ETPT 2009.

⁴ Cabe señalar que mediante dicha carta y requerimiento se inició un procedimiento de fiscalización parcial, no obstante, mediante Carta N° notificada el 24 de noviembre de 2014 (folio 1827) se comunicó a la recurrente la ampliación del procedimiento a uno de fiscalización definitiva.

⁵ Si bien durante el procedimiento de fiscalización la Administración efectuó otras observaciones, no obstante, estas fueron aceptadas por la recurrente, para lo cual con fecha 28 de diciembre de 2015 presentó una declaración rectificatoria, tal como se señala en el Anexo 1.1 de la Resolución de Determinación N° (folio 2450).



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si el citado reparo y la infracción atribuida a la recurrente se encuentran arregladas a ley, sin embargo, previamente conviene pronunciarse sobre la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en los citados valores, y sobre las nulidades respecto del procedimiento de fiscalización y de la resolución apelada, alegadas por la recurrente.

Prescripción

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 09028-5-2001, entre otros, que la prescripción puede oponerse: (i) en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) en vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que en el presente caso, la prescripción invocada por la recurrente tiene por finalidad constituir un medio de defensa dentro del procedimiento contencioso, alegada en la instancia de apelación, mediante escritos ampliatorios de 22 de febrero y 19 de diciembre de 2018 (folios 4077 a 4087, 4091 a 4096 y 4107 a 4119).

Que conforme con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que el artículo 44 del citado código, señala que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva (numeral 1), desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior (numeral 2), y desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción (numeral 4).

Que ahora bien, según el numeral 7 del citado artículo 44, incorporado por Decreto Legislativo Nº 1113⁶, el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que el inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo Nº 1113, señalan que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se interrumpía con la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria y de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación

⁶ Publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

de la obligación tributaria y aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. Añade el último párrafo de este artículo que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente del acto interruptorio.

Que el inciso a) del artículo 104 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, siendo que el indicado acuse de recibo debe contener, como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421⁷ señala que *"Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario"*.

Que teniendo en consideración lo dispuesto en la referida Primera Disposición Complementaria Transitoria, a fin de establecer si ha operado la prescripción de la facultad de la Administración para exigir el cobro de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° , y en la Resolución de Multa N° , corresponde analizar previamente si estos valores han sido notificados dentro del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones.

Que el plazo de prescripción del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de Renta de diciembre de 2009 es de 4 años, habida cuenta que de autos se aprecia que la recurrente presentó su declaración jurada correspondiente; y en ese sentido, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria en ambos casos, se inició el primero de enero del año 2011 y culminaría el primer día hábil del año 2015, de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que asimismo, teniendo en cuenta la fecha de la comisión de la infracción (folio 2168), el cómputo del plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones respecto de la infracción contenida en la Resolución de Multa N° , vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se inició el primero de enero del año 2011 y culminaría el primer día hábil del año 2015 de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que de autos se aprecia que el cómputo de los plazos de prescripción señalados en los dos considerandos precedentes se interrumpió con la notificación de la Carta N° SUNAT y el Requerimiento N° , ocurrida el 24 de noviembre de 2014 (folios 1814, 1836 y 1837), mediante acuse de recibo en su domicilio fiscal⁹ conforme al inciso a) del artículo 104 del Código Tributario. En tal sentido, en

⁷ Publicado el 13 de setiembre de 2018.

⁸ Emitidos como consecuencia de la ampliación del procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo.

⁹ Conforme al Comprobante de Información Registrada que obra en los folios 4069 y 4070.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

aplicación del inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario el cómputo de los plazos de prescripción antes señalados se inició nuevamente el 25 de noviembre de 2014 y culminaría el 26 de noviembre 2018¹⁰, de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que el 2 de mayo de 2016 se efectuó la notificación de las Resoluciones de Determinación N° y de la Resolución de Multa N° , mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, encontrándose tales notificaciones conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folios 2453 a 2455). En ese sentido, se tiene que dichos valores fueron notificados dentro del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones, conforme se ha señalado en el considerando precedente.

Que en consecuencia el 3 de mayo de 2016 se inició el cómputo del plazo prescriptorio de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en los citados valores, de conformidad con lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

Que por consiguiente, a la fecha en que la recurrente invocó la prescripción en la vía de excepción, esto es, el 22 de febrero de 2018, aún no había transcurrido el plazo de prescripción de la acción solicitada, por lo que la prescripción invocada por la recurrente es infundada.

Que el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, invocada por la recurrente no resulta aplicable en el presente caso, en atención a lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario y en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

Que respecto a los alegatos de la recurrente en el sentido que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 es inaplicable al presente caso pues se trata de una norma de naturaleza innovativa y no interpretativa, y que debe aplicarse lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, cabe indicar que ello no resulta atendible pues al ser dicha disposición una norma vigente, corresponde su aplicación al caso de autos¹¹ y ¹², debiendo tenerse en consideración que este Tribunal carece de facultades para ejercer control difuso¹³ por lo que no puede inaplicar lo establecido en normas con rango de ley. En ese sentido, no resultan amparables los alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar la citada disposición complementaria.

¹⁰ Atendiendo a que la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario dispone que en los casos en que los términos o plazos vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

¹¹ Además, dicha disposición precisaba que se aplicaba a los procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, como el presente procedimiento.

¹² Al respecto, es preciso anotar que el primer párrafo del artículo 154 del Código Tributario señala que "Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley (...)"

¹³ En efecto, mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° el Tribunal Constitucional resolvió dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal a realizar el control difuso, por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar un control de constitucionalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Nulidades

- **Del procedimiento de fiscalización**

Que conforme con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

Que dicho artículo agrega que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial; que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y que en ella se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión; b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de 6 meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo. Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de 6 meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva y que en este último supuesto se aplicará el plazo de 1 año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Que el numeral 1 del citado artículo 62 del referido código establece que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios; siendo que para tal efecto, al ejercer sus facultades discrecionales, la Administración podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad; y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que los numerales 1 y 3 del artículo 62-A del mencionado código señalan que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización; siendo que el referido plazo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que el numeral 5 del artículo 87 del anotado código, señala que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial, deben permitir el control por la Administración Tributaria así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

U. P. A. /



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que asimismo, el inciso a) del artículo 92 del citado código indica que los deudores tributarios tienen derecho a ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.

Que por su parte, el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento, señala que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, los que deberán contener los siguientes datos mínimos: a) nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) domicilio fiscal; c) RUC; d) número del documento; e) fecha; f) el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) objeto o contenido del documento; y h) la firma del trabajador de la SUNAT competente.

Que el artículo 3 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, prescribe que la SUNAT a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado entre otros: que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento y tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar (inciso a); la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva, indicándose que la documentación a presentar será la señalada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva (inciso c); el reemplazo del agente fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes (inciso d); y, cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado durante el procedimiento de fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4, 5 y 6 (inciso f).

Que el artículo 4 del citado reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y, también, será utilizado para: a) solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que conforme con el primer párrafo del artículo 6 del citado reglamento, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el inciso a) del artículo I del Título Preliminar del reglamento antes indicado define al agente fiscalizador como al trabajador o trabajadores de la SUNAT que realizan la función de fiscalizar.

Que ahora bien, la recurrente manifiesta que se han presentado vicios procesales que acarrear la nulidad del procedimiento de fiscalización, tales como: (i) que participaron fiscalizadores sin carta de presentación



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

vigente, (ii) la fiscalización de precios de transferencia no se realizó diferenciando los trámites procedimentales independientes, y (iii) la intervención de los agentes fiscalizadores se realizó a través de medios no establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización; y en ese sentido, a continuación se emitirá pronunciamiento sobre ello.

(i) Participación de fiscalizadores sin carta de presentación vigente

Que la recurrente sostiene que cuando el procedimiento de fiscalización parcial se amplía a una fiscalización definitiva, toda vez que son fiscalizaciones diferentes, los funcionarios que intervinieron en el primer procedimiento debieron encontrarse acreditados para participar en el segundo, pues no puede presumirse su competencia extendida dado que el primer procedimiento había concluido, siendo que en todo caso correspondía que en la carta de presentación que acredita a los funcionarios encargados de la fiscalización definitiva que incluye la revisión de precios de transferencia y otros aspectos, deba presentarse a los dos equipos de auditores que seguirían los trámites procedimentales diferenciados, a fin de no transgredir los derechos del administrado.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° (folio 1155) y Requerimiento N° (folios 1147 y 1148), notificados a la recurrente el 3 de junio de 2014, la Administración inició a esta un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del periodo enero a diciembre de 2009, indicando como elementos del tributo a fiscalizar: costo de ventas, gastos, valor de mercado de las operaciones vinculadas y/o con países de territorio de baja o nula imposición, y como aspectos del contenido en el elemento a fiscalizar: operaciones de compras y adquisiciones, gastos administrativos y de ventas, y egresos por transacciones de bienes.

Que mediante la referida carta se presentó a los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización Internacional y de Precios de Transferencia: como agentes fiscalizadores autorizados para intervenir en el citado procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, mediante la Carta N° (folio 1153), notificada a la recurrente el 11 de junio de 2014, se presentó a los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización Internacional y de Precios de Transferencia: quienes prestarían apoyo a los funcionarios presentados mediante la Carta N° para llevar a cabo el aludido procedimiento de fiscalización parcial.

Que posteriormente, mediante Carta N° (folio 1827), notificada a la recurrente el 24 de noviembre de 2014, la Administración le comunicó que el referido procedimiento de fiscalización parcial, sería ampliado a una fiscalización definitiva, y que, en ese sentido, mediante Carta N° SUNAT, se procedió a presentar a los funcionarios que apoyarían en el anotado procedimiento de fiscalización definitiva. En la citada Carta N° se señaló además que el procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 con aplicación de las normas de precios de transferencia se encuentra exceptuado del plazo de fiscalización de un año.

Que en efecto, mediante Carta N° SUNAT (folio 1836), notificada a la recurrente el 24 de noviembre de 2014, se presentó a los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización: como agentes fiscalizadores autorizados para intervenir en el citado procedimiento de fiscalización.

Que de lo expuesto se aprecia, que en el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente como uno de tipo parcial enfocado en la revisión de aspectos del Impuesto a la Renta relacionados a la aplicación de



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

normas de precios de transferencia, fueron debidamente presentados como agentes fiscalizadores los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización Internacional y de Precios de Transferencia

Lobatón, a efectos de realizar dicha labor de fiscalización encomendada, advirtiéndose que posteriormente, tal procedimiento de fiscalización parcial fue ampliado a uno de fiscalización definitiva, en el cual no solo se verificarían aspectos relacionados a la aplicación de normas de precios de transferencia sino también los demás aspectos relacionados a la determinación del Impuesto a la Renta, para cuyo efecto se presentaron a los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización

Que en ese contexto, no se aprecia la existencia de alguna infracción al procedimiento que haya ocasionado la transgresión a los derechos de la recurrente, como esta alega, debiéndose precisar que en este caso se produjo una ampliación del procedimiento de fiscalización, que inició como uno de tipo parcial y se amplió a uno definitivo¹⁴, y no la tramitación de dos procedimientos diferentes, lo que implica que las actuaciones procedimentales efectuadas con anterioridad a la ampliación de dicho procedimiento de fiscalización, mantienen su validez y vigencia.

Que en ese sentido, los referidos funcionarios de la Gerencia de Fiscalización Internacional y de Precios de Transferencia presentados con las Cartas N° _____ tenían competencia para participar en la fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 al igual que los funcionarios de la Gerencia de Fiscalización presentados con la Carta N° _____ SUNAT, más aún cuando en la Carta N° _____ se señaló que la fiscalización definitiva incluía la aplicación de las normas de precios de transferencia. Por consiguiente, no resultaba necesario, como sostiene la recurrente, que mediante la Carta N° _____ se reitera la participación los agentes fiscalizadores de la Gerencia de Fiscalización Internacional y de Precios de Transferencia, pues estos ya habían sido debidamente acreditados con anterioridad.

(ii) La fiscalización de precios de transferencia no se realizó diferenciando los trámites procedimentales independientes

Que la recurrente señala que el trámite procedimental de precios de transferencia no se realizó de forma independiente a la revisión del Impuesto a la Renta general, pues debieron diferenciarse los trámites procedimentales de los elementos del tributo a fiscalizar señalados en la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____ esto es, el valor de mercado de las operaciones y el costo de ventas y gastos, pues mientras lo primero se rige por la normativa de precios de transferencia, lo segundo se rige por las normas del Impuesto a la Renta general.

Que conforme se señaló anteriormente, de autos se advierte que mediante Carta N° _____ SUNAT y Requerimiento N° _____, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del periodo enero a diciembre de 2009, indicando como elementos del tributo a fiscalizar: costo de ventas, gastos, valor de mercado de las operaciones vinculadas y/o con países de territorio de baja o nula imposición, y como aspectos del contenido en el elemento a fiscalizar: operaciones de compras y adquisiciones, gastos administrativos y de ventas, y egresos por transacciones de bienes; el cual luego fue ampliado y convertido a uno de fiscalización definitiva en el que además de tales aspectos, se fiscalizarían también los demás aspectos del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

¹⁴ De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española el término "ampliar" significa extender o dilatar.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que sobre el particular, cabe señalar de ni de las normas procedimentales aplicables¹⁵ ni de la interpretación efectuada por este Tribunal¹⁶ se desprende que la Administración, al ampliar el procedimiento de fiscalización parcial a uno definitivo, deba efectuar una diferenciación de trámites procedimentales entre el valor de mercado de las operaciones de la recurrente con su vinculada y/o países de territorio de baja o nula imposición y otros aspectos del Impuesto a la Renta o que deba realizar la revisión de estos a través de procedimientos independientes, pues en este caso, la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 supuso una acción única, integral y definitiva. Al respecto, debe tenerse en consideración lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03500-Q-2017¹⁷ respecto a que *"un procedimiento de fiscalización definitiva, a diferencia de una fiscalización parcial, comprende el íntegro de los elementos y aspectos del hecho imponible, con lo cual resulta posible que en el marco de una fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta, la Administración revise, entre otros, el aspecto referido a la aplicación de las normas de precios de transferencia"*.

Que con relación al criterio de observancia obligatoria establecido en la citada Resolución Nº 03500-Q-2017, cabe señalar que solo adopta una interpretación referida al plazo que tiene la Administración para requerir al administrado información y/o documentación en el marco de un procedimiento de fiscalización definitiva en el que se revisan tanto aspectos relacionados a precios de transferencias como otros aspectos. Así, en dicha resolución se señala que *"en un procedimiento de fiscalización definitiva es necesario diferenciar el plazo de fiscalización aplicable a efecto de emitir requerimientos referidos a información o documentación vinculada con precios de transferencia, del plazo aplicable a los requerimientos relacionados con otros aspectos"*¹⁸, lo que no constituye una desnaturalización de la facultad de fiscalización ni del procedimiento en tanto único e integral". Agrega esta resolución que *"el hecho que en un mismo procedimiento se apliquen distintos plazos a efecto de requerir documentación o información al administrado, según el aspecto que está siendo revisado, no implica que la fiscalización definitiva deje de ser única e integral puesto que dicha calidad no está referida al trámite procedimental sino al resultado de la labor de determinación que realiza la Administración y que se plasma en los valores que emite al finalizar el procedimiento. Por consiguiente, luego de hacer los requerimientos que sean necesarios, respetando los plazos aplicables según la materia, se emitirá el valor que contenga la determinación final e íntegra de la obligación tributaria"*.

Que cabe señalar que en el caso de autos, aun cuando se trató de un procedimiento de fiscalización parcial que se amplió a uno definitivo, en el cual se incluían aspectos relacionados a las normas de precios de transferencia, se advierte que no hubo ningún requerimiento que se haya notificado con posterioridad al plazo de un año, computado desde la fecha en que la recurrente entregó la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización

¹⁵ Tales como el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

¹⁶ Como las contenidas en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 02162-Q-2018 y 03500-Q-2017, que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria.

¹⁷ Publicada el 4 de noviembre de 2017, y estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:

"Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario solo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

¹⁸ *"Lo expuesto es aplicable también a fiscalizaciones iniciadas como parciales por aspectos vinculados a precios de transferencia y que luego son ampliadas y convertidas en definitivas conforme con lo establecido por el artículo 61° del Código Tributario. En este escenario, transcurrido el plazo establecido por el numeral 1 del artículo 62°-A del Código Tributario, se podrá continuar emitiendo requerimientos referidos a documentación e información vinculada con la aplicación de normas de precios de transferencia, pero no referidos a aspectos distintos"*.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

definitiva¹⁹ (Requerimiento N° _____, notificado el 24 de noviembre de 2014, folio 1837). Así, se advierte que el último requerimiento emitido fue el Requerimiento N° _____ notificado el 19 de noviembre de 2015 (folio 1775).

Que en ese sentido, de lo señalado en la mencionada Resolución N° 03500-Q-2017 no se advierte que se haya establecido que el procedimiento de fiscalización deba tramitarse de forma separada, o diferenciarse trámites procedimentales, esto es, que por un lado se tramite lo relacionado a la aplicación de las normas de precios de transferencia, y por otro lado, se tramite lo relacionado a los demás aspectos del Impuesto a la Renta. Estando a lo expuesto, no se aprecia la vulneración alegada por la recurrente.

(iii) La intervención de los agentes fiscalizadores se realizó a través medios no establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización

Que la recurrente aduce que los funcionarios de la Administración han intervenido en el transcurso del procedimiento de fiscalización a través de medios tales como: correos electrónicos, reuniones y llamadas telefónicas, así como que le comunicó sus conclusiones y observaciones a través de una presentación de Power Point (PPT), lo que considera son actos que acarrear la nulidad de la fiscalización.

Que al respecto, se aprecia que mediante los Requerimientos N° _____ (folios 1017 a 1076, 1105 a 1116 y 1146 a 1148), notificados el 3 de junio, 7 de octubre de 2014 y 10 de setiembre de 2015 (folios 1077, 1117 y 1149), y sus resultados, así como el anexo complementario al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 880 a 1013, 1087 a 1099 y 1131 a 1138), notificados el 16 de julio de 2014, 28 de enero, 30 de diciembre de 2015 y 26 de abril de 2016 (folios 915, 1014, 1100 y 1138), mediante acuse de recibo, con arreglo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, los agentes fiscalizadores de la Gerencia de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia de la Administración, requirieron a la recurrente la presentación de diversa información relacionada al contenido del ETPT 2009, así como respecto a la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia.

Que de la revisión de los correos electrónicos adjuntados por la recurrente²⁰ (folios 2038 a 2040, 2042, 2044, 2046, 2048, 2049, 2078, 2081, 2083, 2084 a 2086, 2088, 2090, 2091, 2093 a 2098, 2100, 2102 a 2104, 2106, 2107, 2109 y 2111), se aprecian coordinaciones que los agentes fiscalizadores, autorizados para intervenir en dicha fiscalización, realizaron con el representante de la recurrente, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, para efectos de la recepción de información y para la comunicación de ciertas precisiones y/u observaciones sobre la información brindada, advirtiéndose que tales coordinaciones se encuentran relacionadas a la información solicitada y observaciones y/o conclusiones comunicadas a la recurrente vía los requerimientos y resultados señalados en el considerando precedente²¹, los que fueron debidamente emitidos y notificados a la recurrente.

Que además se observa la utilización de un lenguaje fluido y cordial entre los agentes fiscalizadores y el representante de la recurrente en las anotadas comunicaciones realizadas vía correo electrónico, verificándose así que dichas comunicaciones se efectuaron en línea con los deberes de colaboración de los administrados, el deber de respeto y consideración recogido por el inciso a) del artículo 92 del Código

¹⁹ Según lo previsto en el artículo 61 del Código Tributario y el artículo 12 del Reglamento de Procedimiento de Fiscalización.

²⁰ Entre los que se encuentran los correos electrónicos de 4 de diciembre de 2014 y 20 de enero de 2015, a los que hace referencia la recurrente.

²¹ Incluso en algunos correos electrónicos se hace referencia al requerimiento del cual se deriva la coordinación efectuada.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Tributario, y en concordancia con los principios de buena fe procedimental y celeridad²², siendo que de ninguna de tales comunicaciones se aprecia que la recurrente haya negado, cuestionado o discutido la utilización de dichos medios para las coordinaciones efectuadas.

Que en cuanto a la presentación en power point (PPT) denominada "Resultados Auditoría PT – Tecnofarma S.A. 2009 28.01.15" (folios 2051 a 2076), cabe señalar que conforme a lo indicado por la Administración (folio 3870), y a lo que se advierte de autos, dicha presentación fue elaborada por los agentes fiscalizadores a modo de ayuda memoria para efectos de ser utilizada como una herramienta auxiliar en una reunión sostenida con la recurrente el día 28 de enero de 2015 por la mañana, en las oficinas de esta, la cual fue coordinada previamente entre las dos partes, reunión que tenía como propósito ver el avance de la auditoría que se venía llevando a cabo (folio 2085 y 2086). Cabe señalar además que dicha presentación fue enviada a la recurrente el 28 de enero de 2015 por la tarde a solicitud de esta, vía correo electrónico por uno de los agentes fiscalizadores autorizados (folio 2077).

Que debe tenerse en consideración que el hecho de que la referida presentación haya sido denominada "Resultados Auditoría PT – 2009 28.01.15" y que contenga un acápite denominado "Resultados de la Evaluación" no conlleva a concluir que la misma hubiera reemplazado la emisión del correspondiente resultado de requerimiento, en el que se plasman las observaciones y/o conclusiones de los agentes fiscalizadores, máxime si se aprecia que mediante el Anexo N° 05 al Resultado del Requerimiento N° (folios 919 a 929), notificado el 30 de diciembre de 2015, se comunicó a la recurrente las conclusiones que fueron expuestas en la citada reunión a través de la mencionada PPT²³, y que incluso el monto del ajuste a la determinación del Impuesto a la Renta señalado en la aludida PPT (folio 2051) difiere de aquella establecida en el anotado resultado (folio 935/vuelta)²⁴, lo que denota que efectivamente tal presentación solo tuvo como objetivo mostrar a la recurrente el avance de la fiscalización a dicha fecha y no conclusiones definitivas al respecto.

Que por lo antes expuesto, y teniendo en consideración que durante el desarrollo de un procedimiento de fiscalización hay una constante interacción y coordinación entre los agentes fiscalizadores y los contribuyentes (o representantes), resulta necesario la comunicación entre ambas partes, motivo por el cual

²² El numeral 1.8 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Legislativo N° 004-2017/JUS, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios conforme con lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala lo siguiente:

"Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

(...)

1.8 Principio de buena fe procedimental.- La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley.

Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procedimental.

1.9. Principio de celeridad.- Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento".

²³ Dicha PPT se incluye en el referido Anexo N° 05.

²⁴ Así, como "base imponible omitida", en la referida PPT se señaló el importe de S/ 12 626 113,00, mientras que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° se señaló el importe de S/ 5 720 692,00, siendo este último importe por el que se efectuó el reparo, tal como se aprecia del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N°



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

es razonable que se utilicen diversos medios de comunicación, tales como reuniones, llamadas telefónicas o correos electrónicos, y además, resulta válido que para ello, se pueda utilizar herramientas informáticas y de comunicación. Ello no impide ni altera, claro está, que las solicitudes de información o documentación, o las observaciones que efectúe la Administración, se plasmen en los respectivos requerimientos y sus resultados.

Que por ende, en el caso bajo análisis no se advierte que la utilización de medios tales como correos electrónicos, llamadas telefónicas, reuniones o presentaciones en power point para efectuar las coordinaciones entre las partes, a fin de llevar a cabo un procedimiento de fiscalización bajo un contexto de respeto y colaboración mutua, implique una infracción al debido procedimiento como alega la recurrente.

Que asimismo, cabe recalcar que la Resolución N° 03500-Q-2017, invocada por la recurrente, en ningún extremo recoge ni interpreta que la carta de presentación emitida para efectos de iniciar un procedimiento de fiscalización parcial que luego se amplía a uno definitivo pierda vigencia y validez con dicha ampliación, ni que en el transcurso de un procedimiento de fiscalización no puedan existir reuniones, coordinaciones, comunicaciones a través de correos electrónicos, llamadas telefónicas u otros medios entre las partes, siempre que las coordinaciones efectuadas a través de estos medios tengan que ver con la información solicitada por la Administración mediante los requerimientos emitidos en el transcurso del procedimiento de fiscalización y que las observaciones efectuadas se encuentren plasmadas en dichos requerimientos o sus resultados, como ha ocurrido en el presente caso. Por consiguiente, ni el criterio de observancia obligatoria establecido en dicha resolución ni los fundamentos que lo sustentan amparan las nulidades deducidas por la recurrente.

Que estando a lo expuesto, no se advierte de autos las infracciones al procedimiento de fiscalización que hubieren vulnerado los derechos de la recurrente, como esta señala, por lo que no corresponde amparar la nulidad deducida en este extremo.

• De la resolución apelada

Que la recurrente señala que la resolución apelada también es nula debido a que omitió pronunciarse sobre cuestiones trascendentes del reparo de precios de transferencia, tales como: (i) el problema no es uno propio de la temática de precios de transferencia pues la baja rentabilidad de su empresa no se debió a una manipulación de precios sino a una disminución de sus ingresos de ventas a sus clientes no vinculados en el mercado peruano, y (ii) la correcta metodología para calcular el importe de descuentos extraordinarios en el supuesto negado que se aplique el margen neto transaccional.

Que sobre el particular, respecto al primer punto, de la resolución apelada (folios 3863 y 3864), se aprecia que la Administración emitió pronunciamiento respecto a si la recurrente en las operaciones con su proveedor uruguayo se encontraba dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, advirtiéndose que la Administración efectuó el análisis del alegato en contrario a lo esgrimido por la recurrente en instancia de reclamación, indicando que esta se encontraba obligada a llevar el ETPT 2009 debido a que las importaciones de fármacos que realizó se efectuaron desde un territorio de baja o nula imposición, además de lo consignado por la propia recurrente en su declaración jurada anual respecto a mantener vinculación económica con dicho proveedor, por lo que concluyó que tal operación de importación se encontraba dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia conforme al numeral 4 del artículo 32 y numeral 1 del inciso a) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, vigentes en el periodo acotado.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que respecto al segundo punto, de la resolución apelada (folios 3859 y 3860/vuelta), se aprecia que la Administración señaló que la justificación a la baja rentabilidad en el ejercicio 2009 (atribuida por la recurrente a los descuentos extraordinarios que otorgó a sus clientes en el mercado peruano) fue tomada en cuenta por el área acotadora, tal como se advierte del Resultado del Requerimiento N° en el que se efectuó un nuevo ajuste de comparabilidad, considerando que la recurrente había presentado nueva información financiera²⁵, lo que implicó una modificación a la observación inicial por ajuste de precios de transferencia (del importe de S/ 12 626 113,00 a S/ 5 720 692,00), concluyendo finalmente que los criterios empleados por el área acotadora al respecto se encontraban arreglados a ley.

Que bajo dicho contexto, se advierte que la Administración en la resolución apelada se pronunció sobre las cuestiones planteadas por la recurrente, en cuanto a la aplicación de las normas de precios de transferencia al caso concreto y al ajuste de comparabilidad referido a los descuentos extraordinarios otorgados a sus clientes en el mercado peruano, debiendo tenerse en cuenta que el hecho que la Administración tenga una posición distinta a la recurrente respecto a dichos puntos no constituye causal que acarree la nulidad de la resolución apelada; por lo tanto, no resulta amparable la nulidad deducida por la recurrente al respecto.

Que por lo antes expuesto, las nulidades invocadas por la recurrente no resultan atendibles, y por consiguiente, corresponde emitir pronunciamiento sobre si la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en lo que respecta al ajuste por Precios de Transferencia, se encuentra arreglada a ley.

Resolución de Determinación N°

- Ajuste por Precios de Transferencia

Que como se advierte del Anexo N° 1.4 a esta resolución de determinación (folios 2294 a 2447), la Administración efectuó el reparo por ajuste por precios de transferencia por el importe de S/ 5 720 692,00, citando como base legal el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y los artículos 110 y 113 a 116 de su reglamento.

Que de autos se tiene que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 1044 a 1075), la Administración señaló que determinó observaciones vinculadas con la importación de mercadería (productos farmacéuticos, éticos y médicos), la cual asciende a S/ 29 213 302,00, conforme al Registro de Compras de la recurrente.

Que precisó que del análisis económico expuesto en el ETPT 2009 presentado por la recurrente, verificó: (i) que esta había seleccionado el método de precio de reventa, al considerar que los productos que importó no sufrieron ninguna transformación efectuada por ella, y consecuentemente se cumplía con las dos condiciones de aplicabilidad de dicho método, esto es, que el bien sea revendido sin sufrir transformación adicional y, que la venta se realice íntegramente a terceros; y, (ii) que esta seleccionó como compañías comparables a la empresas

siendo que a partir de dicha selección la recurrente determinó el rango intercuartil de márgenes brutos sobre el cual comparó su rentabilidad.

Que sobre el método aplicado por la recurrente, la Administración señaló que para poder comparar la rentabilidad bruta obtenida por esta en la importación de mercadería de su parte vinculada con el margen bruto de las compañías comparables seleccionadas, se debía tener plena seguridad de que, en caso

²⁵ Documentación como sustento de los descuentos extraordinarios otorgados a sus clientes mediante Notas de Crédito, que no había presentado a la fecha de emisión del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

existan diferencias entre la parte analizada y dichas compañías, las mismas no deben afectar materialmente el margen de utilidad obtenido; no obstante, en el caso concreto la falta de información imposibilitaba que en los casos en los que se determine que existen diferencias entre la parte analizada y las compañías seleccionadas como comparables, que puedan afectar materialmente dicho margen de utilidad, estas puedan ser eliminadas a través de ajustes razonables, ya sea de las compañías seleccionadas como comparables o de la parte analizada, pues no se disponía de la información que permita verificar si la estructura de costos y gastos de las compañías comparables es similar a la de la recurrente, no pudiéndose determinar si son efectivamente comparables a nivel de márgenes brutos.

Que por ende, la Administración concluyó que el margen bruto no es la mejor medida para evaluar la importación de mercadería materia de análisis, en comparación con el margen operativo, el cual toma el efecto conjunto de las funciones desempeñadas por cada compañía comparable, y minimiza el efecto de las potenciales diferencias que podrían existir en las políticas y registros contables de las compañías seleccionadas como comparables y de la recurrente, asimismo, precisó que la intensidad de los gastos operativos que asume la recurrente están relacionados con la funciones que esta desarrolla, tales como las funciones de promoción o fuerza de ventas desarrollada a través de sus visitadores médicos, así como las de marketing, publicidad e inteligencia de mercado, lo cual le exige un margen bruto mayor que el obtenido por las compañías comparables que seleccionó, las cuales si bien distribuyen productos similares a los de la recurrente, dichas funciones no se efectúan con la misma intensidad. Por lo expuesto consideró que el método de margen neto transaccional es el aplicable para evaluar el cumplimiento del principio de plena competencia respecto de las operaciones de la recurrente con su proveedor uruguayo.

Que de esta manera, como **primer paso** para la aplicación del método de margen neto transaccional, la Administración seleccionó como mejor indicador de rentabilidad el margen operativo (MO); luego, como **segundo paso**, para efectos de seleccionar las compañías comparables, revisó la información disponible sobre las nueve (9) compañías seleccionadas por la recurrente, antes mencionadas, y verificó que respecto de algunas de ellas no se contaba con información suficiente, por lo que no era posible efectuar la comparabilidad de las mismas con la recurrente, por ende, procedió a excluir a las (

del análisis de comparabilidad, indicando como motivos de dicho descarte los siguientes:

Si bien esta compañía cuenta con información cualitativa que permite determinar su comparabilidad a la recurrente, no obstante, dado que los conceptos utilizados en sus registros contables no permiten determinar el indicador de rentabilidad para la construcción del rango intercuartil de mercado, fue descartada como compañía comparable, siendo que de la información financiera de dicha compañía no se aprecia información sobre los conceptos de ventas y costos de ventas, por lo que no se pudo determinar el indicador con los ajustes de capital a fin de determinar el rango de mercado²⁶.

De la información proporcionada por la recurrente se conoce que dicha compañía opera bajo dos líneas de negocio: la línea de distribución mayorista de productos médicos y la línea denominada "otros", sin embargo de la información de la que se dispone, ninguno de los dos segmentos precisa que lo que distribuyen sea productos farmacéuticos²⁷. Si bien la Administración buscó mayor información sobre dicha compañía, la única información que halló se encontraba en japonés²⁸.

²⁶ Fuente de la Información: TP Catalyst© – Diciembre 2010.

²⁷ Información remitida por la recurrente a la Administración en respuesta al Requerimiento N° 1

²⁸ Fuente de Información: <http://www.tokiwa-yakuhin.co.jp/>



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

De la información proporcionada por la recurrente se conoce que dicha compañía si bien se dedica a la venta mayorista de productos farmacéuticos, dentro de dicho concepto se incluyen equipos médicos y herramientas/suministros para hospitales, además presta servicios de software para exámenes clínicos, no precisándose los ingresos que provienen de la venta de productos farmacéuticos versus los ingresos por equipos médicos, herramientas y por la prestación de servicios²⁹. Si bien la Administración buscó mayor información sobre dicha compañía, la única información que halló se encontraba en japonés; asimismo, precisó que si bien la recurrente indicó una página web, que se encuentra en inglés, la misma corresponde a la compañía que es una de las empresas del grupo, la cual corresponde a la división de distribución mayorista de productos farmacéuticos de

: De la información proporcionada por la recurrente se conoce que es una compañía pública dedicada a la administración de su accionariado y la mayoría de los negocios de corretaje y arrendamiento, y que el grupo al que pertenece se dedica a la distribución de productos farmacéuticos a través de sus subsidiarias. La Administración revisó los reportes anuales de la compañía pero estos se encontraban en holandés, no obstante pudo observar de la estructura del grupo al que pertenece la citada compañía, que tiene tres empresas accionistas ubicadas en distintos países, siendo uno de ellos Luxemburgo (país de baja o nula imposición), siendo que no le fue posible verificar si la aludida compañía había realizado transacciones con partes vinculadas y si estas han sido materiales.

Que bajo esa línea, la Administración solo incluyó como compañías comparables para efecto de calcular el rango de rentabilidades operativas de mercado a

Que como **tercer paso** para la aplicación del método de margen neto transaccional, la Administración verificó la información financiera de la recurrente, utilizando la información financiera global de esta. Al respecto, la Administración indicó que la recurrente dio cuenta de tres hechos excepcionales que se presentaron en el año 2009, que afectaron sus resultados³²: 1) problemas con el manejo de existencias, 2) incremento de los gastos de venta por pago de liberalidades a sus trabajadores y 3) otorgamiento de mayores descuentos a sus clientes, no obstante, solo pudo lidiar los dos primeros hechos³³, por lo que procedió a considerar ambos factores en la información financiera de la recurrente, apreciando que el problema con el manejo de existencias, tuvo como consecuencia un excedente de desvalorización de existencias estimado de S/ 1 274 968,00, y el incremento en los gastos de venta por liberalidades otorgadas a los trabajadores despedidos generó un gasto adicional de S/ 195 498,00.

Que respecto a los problemas con el manejo de existencias, la Administración precisó que como consecuencia de la presión que el mercado, a partir del consumidor final, venía ejerciendo en las cadenas de farmacia para una reducción en los precios finales, la recurrente se vio afectada dado que le comenzaron

²⁹ Información remitida por la recurrente a la Administración en respuesta al Requerimiento N°

³⁰ Fuente de Información: <http://www.tohoyk.co.jp/en/company/>.

³¹ La información financiera de dichas compañías comparables se expone en el Anexo N° 2 al anotado Requerimiento N° (folios 1017 a 1043).

³² La recurrente dio cuenta de tales hechos a la Administración, en respuesta al punto 6 del Requerimiento N° a través del cual esta última le consultó si durante el ejercicio fiscalizado se presentaron hechos particulares que no se hubieran presentado en años anteriores y que hubieran afectado su rentabilidad, adjuntando la documentación que así lo sustente (folios 1122 a 1130 y 1146).

³³ La Administración señaló que a la fecha de emisión del Requerimiento N° , la recurrente no había sustentado el tercer hecho (folios 1050 y 1051).



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

a exigir por un lado, un mayor descuento en los productos, y por otro lado, sus principales clientes

ya no aceptaban mercaderías con una fecha de caducidad menor a un año, lo que obligó a la recurrente a tomar las siguientes decisiones que afectaron su rentabilidad: (i) modificar su política de ventas, para así otorgar mayores descuentos a sus clientes, lo que estaría relacionado al incremento de los descuentos otorgados (ajuste por exceso de emisión de notas de crédito)³⁴, y (ii) comercializar únicamente productos cuya fecha de vencimiento sea mayor a la de un año; y en cuanto al incremento de gastos de venta por pago de liberalidades a los trabajadores, la Administración indicó que la recurrente despidió a cuatro de sus colaboradores profesionales, otorgándoles un monto dinerario representativo, lo que implicó el desembolso de pagos que no son regulares en su actividad normal, por lo que tales gastos fueron excluidos del total de gastos operativos.

Que para llegar al aludido monto de S/ 1 274 968,00, considerado como ajuste de comparabilidad por exceso de desvalorización de existencias, la Administración efectuó el siguiente cálculo:

1° Se tomó como referencia un promedio normal de desvalorización de existencias respecto del nivel de ventas, para ello consideró como periodos "normales" los ejercicios 2007 y 2008.

2° Efectuó una evaluación del nivel de desvalorización de las existencias del ejercicio 2009 respecto de los ejercicios 2007 y 2008, detectando que el nivel del primero es mucho mayor al nivel de los segundos tanto a nivel de existencias brutas como a nivel de ventas, siendo que ambos ejercicios (2007 y 2008) muestran un comportamiento en el rubro de "Desvalorización de Existencias" normal en comparación al año 2009.

Año	Existencias Brutas* (S/) A	Ventas* (S/) B	Desvalorización de Existencias registrada como gasto (S/) C	Desvalorización de Existencias/ Existencias Brutas (C/A)	Desvalorización de Existencias/Ventas (C/B)
2009	14 423 330,00	49 589 980,00	1 778 212,00	12%	4%
2008	13 209 388,00	66 021 253,00	744 004,00	6%	1%
2007	16 231 479,00	59 224 544,00	534 622,00	3%	1%

(*) Información obtenida de los Estados Financieros Auditados de la recurrente de los años 2007 a 2009

3° Recalculó el nivel de desvalorización de existencias del ejercicio 2009 a partir del promedio de la proporción de desvalorización de existencias respecto de las ventas.

Año	Desvalorización de Existencias/Ventas (C/B)	Promedio C/B 2008-2007 (P)	Recálculo de desvalorización de existencias 2009 (E)	Ajuste de comparabilidad por exceso de desvalorización de existencias
2009	4%		503 244,00 (*)	1 274 968,00 (**)
2008	1%	1%		
2007	1%			

(*) Monto resultante de aplicar el promedio (P) a las ventas (B) del año 2009.

(**) Monto resultante de la diferencia entre la Desvalorización de Existencias registrada como Gasto (C) y la desvalorización estimada (E) del año 2009: S/ 1 778 212,00 – S/ 503 244,00.

³⁴ La Administración reitera que este hecho no había sido sustentado por la recurrente a la fecha de emisión del citado Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que de otro lado, para llegar al mencionado monto de S/ 195 498,00, considerado como ajuste de comparabilidad por liberalidades otorgadas a los trabajadores despedidos, la Administración efectuó la suma de los pagos otorgados a cada uno de los cuatro trabajadores bajo dicho concepto:

Profesional	Cargo	Monto de Liberalidad pagada (S/)
	Gerente de Distrito	67 504,00
	Gerente de Marketing	84 458,00
	Visitador Médico Lima	16 536,00
	Visitador Médico Lima	27 000,00
Total		195 498,00

Que así, ambas situaciones generaron un gasto adicional ascendente a S/ 1 470 466,00 (S/ 1 274 968,00 + S/ 195 498,00), que afectó la rentabilidad operativa de la recurrente, por lo que la Administración procedió a exponer el Estado de Ganancias y Pérdidas del 2009 con los dos ajustes de comparabilidad acreditados por aquella, obteniendo así una utilidad operativa ajustada de - S/ 11 976 484,00³⁵ y un margen operativo ajustado de -24,15%³⁶.

Que como **cuarto paso**, la Administración determinó el rango del valor de mercado, utilizando a las compañías comparables seleccionadas como referentes de mercado, para que a través del método intercuartil, calcule el rango de rentabilidades operativas de mercado, a fin de comparar la rentabilidad operativa de la recurrente en el ejercicio 2009 con el mencionado rango³⁷. Así, obtuvo como rango intercuartil de rentabilidades operativas de mercado medidas a través del margen operativo ajustado, el siguiente:

Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
1,14	1,31	2,44

Que como **quinto paso**, la Administración efectuó la comparación de la rentabilidad operativa de la recurrente con el rango intercuartil de rentabilidades operativas de mercado indicado en el cuadro anterior, observando que la rentabilidad de la recurrente (-24.15%), se encontraba fuera de los valores de mercado.

Que teniendo en cuenta ello, la Administración procedió a ajustar la rentabilidad de la recurrente a la mediana del rango intercuartil, efectuando el cálculo de dicho ajuste, utilizando para ello la siguiente ecuación: Margen Operativo de Mercado³⁸ = Utilidad Operativa³⁹ / Ventas⁴⁰; y teniendo en consideración que la recurrente había establecido como costos y gastos el importe de S/ 61 566 465,00, siendo los costos

³⁵ Ventas Netas o Ingresos por Servicios por S/ 49 589 980,00 – Costo de Ventas y Gastos Operativos por S/ 61 566 464,00 (S/ 63 036 931,00 – S/ 1 470 467,00) = - S/ 11 976 484,00.

³⁶ - S/ 11 976 484,00 / S/ 49 589 980,00 = - 24,15%.

³⁷ Al respecto, la Administración refiere que dadas las diferencias en la intensidad de uso de capital, se procedió a realizar ajustes de capital a las cuentas por cobrar, a las existencias y a las cuentas por pagar, a fin de minimizar las diferencias existentes entre la compañía analizada (la recurrente) y las compañías comparables.

³⁸ 1,31%.

³⁹ Utilidad Operativa = Ventas de la recurrente – Costos y Gastos de Mercado.

⁴⁰ Ventas de la recurrente = S/ 49 589 980,00.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

y gastos de mercado de S/ 48 940 351,00⁴¹, la Administración calculó que la base imponible omitida ascendía a S/ 12 626 113,00.

Que posteriormente, en respuesta al anotado Requerimiento N° , la recurrente presentó el escrito de 2 de octubre de 2015 (folios 821 a 868), en el que señaló, entre otros, que el desempeño crítico del mercado en el ejercicio 2009 y el hecho que su empresa no se encontraba en condiciones normales de negocio en dicho ejercicio es un hecho real y probado, siendo que ha demostrado que pese a que en tal ejercicio tuvo prácticamente el mismo costo de ventas del 2008, los descuentos sobre los precios de venta casi se triplicaron; que eligió el método de precio de reventa pues su empresa se dedica a comprar bienes de su proveedor uruguayo para luego revenderlos a terceros independientes sin sufrir transformación alguna, siendo además que dicho método requería menos ajustes que si hubiera optado por el método de margen neto transaccional, dado que solo era necesario hacer un ajuste consistente en trasladar el costo de muestras médicas de los gastos de ventas al costo de ventas, de modo que pueda calcularse así un margen bruto ajustado, tal como lo hizo en su ETPT 2009; que considera que no existen motivos para descartar ni incorporar otras empresas como comparables, puesto que las empresas comparables que seleccionó constituyen un referente confiable; que así, luego de calcular su Margen Bruto Ajustado y compararlo con el rango intercuartil de los valores de libre concurrencia, concluyó que su compañía obtenía una rentabilidad promedio medida por su margen bruto por arriba de dicho rango intercuartil, sin que ello fuese una condición que generase un perjuicio al fisco.

Que además precisó que la exigencia de contar con la estructura de costos de las compañías comparables es un exceso por parte de la Administración, pues la norma no exige ello, ya que solo persigue obtener información pública de dichas comparables, siendo que las estructuras de costos, por lo general, constituyen información privada, no consignada en las bases de datos como OSIRIS, por ejemplo. Asimismo, la recurrente presentó el sustento de las notas de crédito emitidas por el otorgamiento de mayores descuentos a sus clientes en el año 2009.

Que en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 934 a 1013), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló, entre otros, que la obligación de la recurrente de contar con el ETPT 2009, es porque es un proveedor ubicado en un territorio de bajo o nula imposición⁴², además de lo declarado por la propia recurrente de mantener vinculación económica con dicho proveedor. Asimismo, reiteró las observaciones comunicadas a la recurrente a través del Requerimiento N° , precisando que el método de precio de reventa no es el más adecuado para evaluar las operaciones de importación de la recurrente, pues dicho método no reconoce las funciones relevantes que esta desarrolla, y además no se cuenta con información pública suficiente sobre la estructura de costos y gastos de las compañías comparables externas propuestas por la recurrente a fin de identificar las potenciales diferencias con la estructura de costos y gastos de esta, lo que imposibilita una comparación precisa a nivel de márgenes brutos.

Que asimismo, la Administración efectuó el cálculo del ajuste de comparabilidad adicional a los dos ya efectuados en el Requerimiento N° , a partir de la nueva información proporcionada por la recurrente en respuesta a dicho requerimiento, correspondiente a los descuentos extraordinarios que aquella realizó a sus clientes, vía notas de crédito en el ejercicio 2009, calculando que el monto de dicho

⁴¹ Los costos y gastos de mercado se obtuvieron a partir de la mencionada ecuación.

⁴² Al respecto, la Administración señaló que conforme a los artículos 86 y 87 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los artículos 22 y 25 de la Ley 15.921, Ley de Zonas Francas de Uruguay y los artículos 34 y 35 de su reglamento, Zonamerica, área geográfica donde se ubica en Uruguay califica como territorio de baja o nula imposición, pues los usuarios de dicha zona, como lo es el proveedor de la recurrente, no pagan Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio, el cual, es el equivalente al Impuesto a la Renta peruano en Uruguay.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

ajuste a las ventas netas ascendía a S/ 6 997 083,00, siendo que para llegar al citado monto efectuó lo siguiente (folios 942 a 945/vuelta):

1º Expuso el detalle de las notas de crédito emitidas tanto en el 2008 como en el 2009, así como la representatividad de las notas de crédito respecto de la facturación realizada mensualmente.

Detalle de Facturas y Notas de Crédito emitidas durante el Ejercicio Fiscal 2008

2008	Facturas (FC)	Notas de Crédito (NC)	NC/FC
Enero	8 061 878	-367 114	5%
Febrero	2 708 567	-424 399	16%
Marzo	4 934 345	-217 495	4%
Abril	5 816 786	-450 427	8%
Mayo	6 916 527	-670 722	10%
Junio	7 043 083	-908 647	13%
Julio	6 774 373	-920 867	14%
Agosto	7 993 757	-1 291 484	16%
Setiembre	5 054 389	-551 858	11%
Octubre	7 413 055	-1 199 475	16%
Noviembre	7 208 295	-940 797	13%
Diciembre	5 076 518	-1 059 363	21%
Totales	75 001 575	-9 002 649	12%

Detalle de Facturas y Notas de Crédito emitidas durante el Ejercicio Fiscal 2009

2009	Facturas (FC)	Notas de Crédito (NC)	NC/FC
Enero	3 255 687	-948 743	29%
Febrero	6 206 695	-813 139	13%
Marzo	7 872 361	-1 492 793	19%
Abril	7 279 395	-1 862 177	26%
Mayo	4 188 941	-872 194	21%
Junio	6 521 215	-2 217 305	34%
Julio	7 677 656	-2 084 180	27%
Agosto	10 208 533	-2 640 702	26%
Setiembre	6 522 952	-3 135 654	48%
Octubre	5 572 454	-2 476 188	44%
Noviembre	5 546 999	-2 494 349	45%
Diciembre	3 259 916	-3 970 583	122%
Totales	74 112 803	-25 008 005	34%

Señaló que si bien de los cuadros anteriores se aprecia que la representatividad de las notas de crédito respecto de la facturación por todo el año 2008 asciende a un promedio de 12%, el monto de los descuentos aplicados vía notas de crédito fue creciendo paulatinamente durante el año 2008 e inicios del año 2009; así por ejemplo, a partir del segundo cuatrimestre del año 2008, las notas de crédito oscilaban entre el 10% y 16% de la facturación mensual, en tanto que en diciembre del mismo año alcanzaron un nivel de 21%, siendo que dicha tendencia se mantuvo durante los primeros ocho meses del año 2009, presentando un pico de 34% en junio de dicho año; no obstante, fue recién a partir del mes de setiembre de 2009 que se evidenció un drástico crecimiento que alcanzó niveles de 46% en promedio durante los meses de setiembre a noviembre y de 122% en diciembre.

2º Identificó que los meses de setiembre a diciembre de 2009 fueron aquellos en los que la recurrente giró notas de crédito por un monto muy superior a los girados en los meses previos, por lo que identificó al lapso de dichos meses como "periodo excepcional" y al lapso de los meses de enero a agosto de 2009 como periodo "normal".

Precisó que no se podría combinar los niveles de descuento aplicados en el 2009 con los del 2008, toda vez que obedecen a realidades y condiciones económicas distintas, siendo que los niveles de descuento aplicados durante el año 2008 fueron menores a los que la recurrente comenzó a aplicar en



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

el año 2009, y que durante el año 2008 se observa que los meses de febrero, agosto y octubre alcanza picos de 16% y a finales del 2008 se inició la curva de ascenso de los descuentos, alcanzando en diciembre de 2008 un nivel de 21%, manteniéndose en dicha dirección durante los meses de enero a agosto de 2009.

- 3° Estimó el nivel de descuentos que habría generado la recurrente tomando como referencia los meses de enero a agosto de 2009 ("periodo normal"), determinando que la representatividad del total de las notas de crédito emitidas por la recurrente, respecto de la facturación realizada durante los meses de enero a agosto de 2009 alcanza el 24% en promedio, y que las notas de crédito emitidas los meses de setiembre a diciembre de 2009 alcanzó el 58% de la facturación, observando un crecimiento del 138% respecto de los meses de enero a agosto de 2009:

Detalle de Facturas y Notas de Crédito emitidas durante periodo "normal" en el año 2009

2009	Facturas (FC)	Notas de Crédito (NC)	NC/FC
Enero	3 255 687	-948 743	29%
Febrero	6 206 695	-813 139	13%
Marzo	7 872 361	-1 492 793	19%
Abril	7 279 395	-1 862 177	26%
Mayo	4 188 941	-872 194	21%
Junio	6 521 215	-2 217 305	34%
Julio	7 677 656	-2 084 180	27%
Agosto	10 208 533	-2 640 702	26%
Totales	53 210 483	-12 931 232	24%

Detalle de Facturas y Notas de Crédito emitidas durante periodo "excepcional" en el año 2009

2009	Facturas (FC)	Notas de Crédito (NC)	NC/FC
Setiembre	6 522 952	-3 135 654	48%
Octubre	5 572 454	-2 476 188	44%
Noviembre	5 546 999	-2 494 349	45%
Diciembre	3 259 916	-3 970 583	122%
Totales	20 902 320	-12 076 773	58%

- 4° Excluyó la parte excepcional del periodo septiembre a diciembre de 2009, partiendo de la premisa que el periodo "normal" que va de enero a agosto de 2009 alcanza un nivel de 24%, por lo que estima que en los meses restantes la emisión de las notas de crédito, bajo un escenario normal, habría mantenido la misma representatividad respecto de la facturación. Por ende calculó que el excedente de las notas de crédito asciende al 33% de la facturación, lo que equivale a S/ 6 997 083,00, que se tomó como importe para el ajuste de comparabilidad adicional.

Que en ese sentido, los tres (3) ajustes de comparabilidad aceptados por la Administración, que incrementan la rentabilidad a efectos de evaluar los precios de transferencia, se muestran de la siguiente manera:

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Estado de Ganancias y Pérdidas	Estados Financieros Auditados 2009 (S/)	Ajustes de Comparabilidad 2009 (S/)	Estados Financieros Ajustados 2009 (S/)
Ventas Netas o Ingresos por Servicios	49 589 980,00	6 997 083,00 (*)	56 587 063,00
Costo de Ventas y Gastos Operativos	63 036 931,00	-1 470 466,00 (**)	61 566 464,00
Utilidad Operativa	-13 446 951,00		-4 979 402,00
Análisis Financiero	2009 Real		2009 Ajustado
Margen Operativo (MO) ⁴³	-27,12%		-8,80%

(*) Emisión de notas de crédito en exceso.

(**) Problemas con el manejo de existencias y pago de liberalidades a trabajadores.

Que de esta manera, la Administración verificó que la nueva información financiera presentada por la recurrente, ajustada por los tres conceptos antes señalados, daba como resultado un Margen Operativo (MO) de -8,8%, el mismo que se ubica, igualmente, por debajo de las rentabilidades operativas de mercado, como se aprecia en el siguiente cuadro:

Rentabilidad operativa de Tecnofarma S.A. con ajustes de comparabilidad	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
-8,8%	1,14	1,31	2,44

Que pese a los ajustes de comparabilidad efectuados, la Administración apreció que la rentabilidad de la recurrente calculada para el ejercicio 2009 no alcanzaba la rentabilidad de mercado definida a partir del rango intercuartil de rentabilidades operativas de las compañías seleccionadas, por lo que procedió a ajustar a la mediana del rango intercuartil calculada, aplicando para dicho efecto la ecuación antes señalada (folio 935 y 935/vuelta): Margen Operativo de Mercado⁴⁴ = Utilidad Operativa⁴⁵ / Ventas⁴⁶; y teniendo en consideración que la recurrente había establecido como costos y gastos el importe de S/ 61 566 465,00, siendo los costos y gastos de mercado de S/ 55 845 773,00⁴⁷, la Administración estableció que la base imponible omitida ascendía a S/ 5 720 692,00⁴⁸.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 32⁴⁹ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que la norma citada agrega en su numeral 4 que para los efectos de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

⁴³ Utilidad Operativa / Ventas.

⁴⁴ 1,31%.

⁴⁵ Utilidad Operativa = Ventas Ajustadas – Costos y Gastos Operativos de Mercado.

⁴⁶ Ventas Ajustadas = S/ 56 587 063,00.

⁴⁷ Los costos y gastos de mercado se obtuvieron a partir de la mencionada ecuación.

⁴⁸ S/ 61 566 464,00 – S/ 55 845 773,00.

⁴⁹ Según texto aplicable al caso bajo análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que por su parte, el inciso a) del artículo 32-A referido, disponía que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 citado, las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado, siendo que en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1) cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas, 2) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria, o 3) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A citado, las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: (1) que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o (2) que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del referido artículo 32-A dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación: 1) precio comparable no controlado, 2) precio de reventa, 3) costo incrementado, 4) partición de utilidades, 5) método residual de partición de utilidades, y 6) margen neto transaccional. Añade este inciso e) que mediante decreto supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

Que en cuanto al método del precio de reventa, el numeral 2 del citado inciso e) señala que consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes. Agrega que el margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

Que respecto al método del margen neto transaccional el numeral 6 del referido inciso e) indica que consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Que según el inciso h) del citado artículo 32-A, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el artículo 111 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto aplicable al caso de autos, señala que a fin de eliminar las diferencias, a través de ajustes razonables, entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan o las funciones que ejecutan, deberá tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos: a) plazo de pago, b) cantidades negociadas, c) propaganda y publicidad, d) costo de intermediación, e) acondicionamiento, flete y seguro y f) naturaleza física y de contenido.

Que el artículo 113 del citado reglamento, según texto aplicable al caso de autos, dispone que a efectos de establecer el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32-A de la Ley, se considerará, entre otros, el que:

- a) Mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, siendo que entre los criterios relevantes que pueden considerarse se encuentran, entre otros:
 - Método del precio de reventa: *"Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo".*
 - Método del margen neto transaccional: *"Compatibiliza con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes que se encuentran estrechamente integradas o relacionadas entre sí, cuando no pueda identificarse los márgenes brutos de las operaciones o cuando sea difícil obtener información confiable de alguna de las partes involucradas en la transacción. No compatibiliza con aquellas transacciones que involucren un intangible valioso (...) Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones:
 - (i) Utilidades entre ventas netas. Generalmente útil en prestaciones de servicios y operaciones de distribución o comercialización de bienes.
 - (ii) Utilidades entre costos. Generalmente útil en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes".*
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que respecto a los métodos de valoración, la legislación del Impuesto a la Renta dispone que deberá aplicarse cualquiera de ellos, siempre que resulte ser el más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, debiendo considerarse, entre otros, el que compatibilice mejor con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, que cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible, que contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y que requiera el menor nivel de ajustes.

Que según las normas del Impuesto a la Renta antes señaladas, el método del precio de reventa compatibiliza, entre otros, con operaciones de reventa de bienes, y consiste, en términos generales, en determinar el valor de mercado por la adquisición de bienes en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a un tercero independiente. Tal método no resulta aplicable a operaciones de reventa de bienes que han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales se les ha agregado un valor significativo.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que por su parte, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en relación a los métodos de valoración, aluden a los métodos tradicionales basados en las operaciones y a los métodos del beneficio de la operación, encontrándose dentro de los primeros los métodos del precio libre comparable, precio de reventa y costo incrementado, y dentro de los segundos, los métodos de distribución del resultado y margen neto operacional (o margen neto transaccional).

Que respecto a la selección del método de determinación de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso, las aludidas directrices indican que: *"La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existen entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas"*.

Que agregan dichas directrices que *"Hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones resultan más apropiados que los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por ejemplo, aquellos en los que cada una de las partes realiza aportaciones valiosas y únicas a la operación vinculada, o cuando las partes llevan a cabo actividades muy integradas, lo que puede hacer que el método de la distribución del resultado resulte mucho más apropiado que un método unilateral. Puede citarse otro ejemplo: cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto, o esta es muy escasa, la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones puede resultar difícil salvo cuando existan comparables internos, por lo que los métodos basados en el resultado de las operaciones pueden ser los más apropiados a la vista de la información disponible"*⁵⁰.

Que en relación al método del precio de reventa, las referidas directrices indican que *"se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización"*.

Que las mismas directrices señalan como ejemplo en el que el margen de precio de reventa exige particular cuidado *"(...) cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto (por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede calcularse fácilmente"*. Asimismo, dichas directrices agregan que: *"Debería esperarse que la cuantía del margen del precio de reventa dependa de las funciones ejercidas por el revendedor. Estas*

⁵⁰ Como métodos basados en el resultado de las operaciones, dichas directrices consideran al método de margen neto operacional (margen neto transaccional) y al método de la distribución del resultado.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

funciones pueden variar mucho, desde el caso en el que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta aquel en que asume la totalidad de los riesgos derivados de su publicidad, comercialización, distribución y garantía, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios. Si el revendedor en la operación vinculada no lleva a cabo una actividad comercial importante, sino que solo transfiere los bienes a un tercero, el margen del precio de reventa podría ser pequeño en vista de las funciones ejercidas. Este margen del precio de reventa podría incrementarse cuando se pueda demostrar que el revendedor tiene una pericia especial en la comercialización de los bienes, soporta realmente riesgos especiales o contribuye sustancialmente a la creación o conservación de activos intangibles asociados al producto (...)."

Que por su parte, Balzani⁵¹ señala que antes de sujetar una transacción a la prueba del método del precio de reventa es necesario que concurren las siguientes condiciones: (i) que ninguna de las eventuales diferencias entre las transacciones a comparar pueda condicionar la determinación del valor del margen bruto; y (ii) que en el caso de diferencias relevantes entre las transacciones a cotejar, sea posible introducir correctivos atendibles. Agrega que en la complejidad de la realidad económica y comercial pueden presentarse obstáculos imprevisibles en la aplicación de los métodos tradicionales, tal como situaciones especiales donde la información necesaria no está completamente disponible, o bien no es confiable, por lo que se hace necesario la utilización de soluciones alternativas o integradoras como el método de la distribución de la utilidad y el método del margen de la utilidad neta.

Que conforme con lo anterior, no resulta suficiente que en términos generales pueda ser aplicable, pues es necesario que los márgenes brutos de venta no se vean influenciados por las funciones realizadas por la empresa, teniendo en cuenta que por regla general la utilidad generada en una operación normalmente se distribuye entre las partes en consideración a la actividad que cada una desempeña, como ocurre en el caso que una empresa realice aportaciones valiosas y claves en la obtención de los beneficios actuales y futuros, que impidan efectuar los ajustes necesarios para hacer confiable la información.

Que ahora bien, a folios 3143 a 3169, obra el ETPT 2009, presentado por la recurrente, advirtiéndose que en el rubro Perfil de la Compañía, respecto a la descripción del negocio y clasificación de actividades (punto 3.1. del acápite 3) se señala que: *"Las funciones de promoción son llevadas a cabo por la compañía a través de sus visitantes médicos, los cuales se encuentran organizados en dos líneas de negocio: Línea Ética y de Especialidades y el Área de Marketing, que opera bajo 4 gerencias de productos. Por las características del mercado, tanto las funciones de marketing, promoción e inteligencia de mercado se constituyen como factores clave del proceso comercial, puesto que la labor conjunta de marketing y promoción es la que genera la fidelización de los médicos, quienes recetan los medicamentos bajo las marcas de Tecnofarma, para que finalmente sean vendidos en los puntos finales de la cadena de distribución".* Además se indica que (Uruguay), es el único proveedor de la recurrente, quien provee el total de la mercadería que importa y comercializa en Perú.

Que asimismo, conforme a la Estructura de la Organización – Legal y Funcional (punto 3.3. del acápite 3), la recurrente en el ejercicio 2009, contó con un área comercial, conformada por personal de asesoría médica, marketing, promoción, ventas y servicios de telemarketing, entre otros.

Que en el rubro Análisis Funcional del citado ETPT 2009, se describe el detalle de la transacción controlada (punto 6.3. del acápite 6), indicando que las compras en el ejercicio 2009 ascendieron a la suma de S/ 42 442 303,00, siendo el 64% de ellas correspondientes a las importaciones de mercadería desde la compañía (Uruguay), por lo que dichas compras se constituyen como la única transacción

⁵¹ Balzani, Francesca. El Transfer Pricing, Curso de Derecho Tributario Internacional, Temis, Colombia, 2003. p.395 y 398 a 401.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

controlada materia de dicho estudio⁵²; y respecto a los activos que emplea (punto 6.5. del acápite 6), se señala, entre otros, que para la función de "actividades de marketing" emplea vehículos, oficinas, equipos informáticos, hardware y software de aplicación.

Que en cuanto al riesgo de mercado que asume (punto 6.6.1. del acápite 6), en el referido ETPT 2009 se indica que: *"Durante los años 2005 al 2008, Tecnofarma logró un crecimiento promedio de 11.5% de sus ingresos, sin embargo, la crisis financiera internacional iniciada a fines del 2008, determinó que para el ejercicio 2009 el mercado farmacéutico se vea afectado negativamente, determinando que Tecnofarma reduzca sus ingresos en aproximadamente 25% (...). Si bien la compañía se ha visto afectada por los menores niveles de consumo, en este contexto ha logrado mantener su posicionamiento de mercado, ello gracias a las agresivas políticas de promoción y marketing que la compañía ha logrado a lo largo del tiempo, lo que determinó que para dicho ejercicio los resultados operativos de la empresa sean negativos. Sin embargo se esperaba que gracias a las estrategias comerciales orientadas a mantener o mejorar el posicionamiento de mercado, los resultados negativos obtenidos durante el ejercicio 2009 se puedan revertir en el corto plazo (...)"*.

Que en relación a los riesgos de precios (punto 6.6.2. del acápite 6), del mencionado ETPT 2009 se señala que *"Durante el ejercicio 2009, Tecnofarma debió ajustar sus precios hacia la baja, debido al comportamiento del mercado. Al reducirse los niveles de consumo, los distribuidores y las cadenas de farmacias, así como los clientes institucionales presionaron por obtener mayores descuentos sobre los precios de ventas. Ello fue uno de los principales determinantes para la caída del margen bruto de Tecnofarma durante el ejercicio en análisis"*. Asimismo, en relación al riesgo de recursos humanos (punto 6.6.8. del acápite 6), señala que es característico del mercado una fuerte competencia por captar a los recursos de mayor calificación para las áreas de marketing, especialmente visitadores médicos.

Que en el rubro Análisis Económico, respecto a la aplicabilidad del método seleccionado (punto 7.2.1. del acápite 7), en el citado ETPT 2009 se señaló que en aplicación de la regla del mejor método, se eligió el método de precio de reventa, debido a que la transacción controlada a ser analizada corresponde a la compra de mercadería (importaciones) a la compañía (único proveedor), para luego ser revendidos a terceros no vinculados sin sufrir transformación. Asimismo, en cuanto a las compañías comparables (punto 7.2.6. del acápite 7), se indicó que luego de evaluar los perfiles y estados financieros de las compañías

que obran en anexos⁵³, consideró a dichas nueve (9) empresas como comparables; seguidamente, determinó que el indicador de rentabilidad más adecuado para el caso es el margen bruto, entendiendo como tal al resultado de dividir la Utilidad Bruta entre las Ventas del periodo (punto 7.2.7. del acápite 7), y luego efectuó el cálculo del indicador de rentabilidad elegido, procediendo a determinar el margen bruto de cada una de las empresas comparables para un periodo de tres años (2007, 2008 y 2009).

Que para la determinación del precio de transferencia (punto 7.2.9. del acápite 7), en el mencionado ETPT 2009 se señala que se efectuaron ajustes de capital por diferencias en cuentas por cobrar con la finalidad de eliminar el efecto de los intereses y en cuentas por pagar por la diferencia en la política de pagos, asimismo procedió a ajustar las diferencias en el nivel de inventarios, obteniendo así un margen bruto ajustado,

⁵² Se añade en el punto 4.2 del acápite 4 que la recurrente trabaja únicamente con un proveedor de mercadería, la compañía de Uruguay (hasta el 2007 la razón social de esta compañía era , quien le provee del 100% de los productos que comercializa, y que de acuerdo con el Registro de Compras de la recurrente al cierre del ejercicio 2009, las compras a dicha compañía ascendieron a S/27 323 668,00, las cuales representaron el 64% del total de compras para dicho ejercicio. En el punto 6.2.1 del acápite 6 se consigna un cuadro resumen del Registro de Compras, en el que se puede apreciar a los principales proveedores de la recurrente en dicho ejercicio.

⁵³ Folios 3144 a 3146.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

procediendo a calcular el rango intercuartil de promedios ponderados de las empresas comparables, para finalmente concluir que al ser el margen bruto obtenido por la recurrente en el ejercicio 2009 de 35,21%, esta había obtenido rendimientos brutos superiores a los que obtiene el mercado, teniendo en cuenta que el rango intercuartil de valores de mercado calculado en el citado ETPT fue el siguiente:

Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
5,56	5,81	8,88

Que ahora bien, del escrito de apelación presentado por la recurrente se tiene que aquella esgrime diversos argumentos a efectos de sostener, primero, que la normativa peruana sobre precios de transferencia no es aplicable a su caso, pues su baja rentabilidad no habría sido ocasionada por una manipulación de precios sino por una causa asociada a la coyuntura comercial del mercado de fármacos; segundo, que el método de Precio de Reventa es el método más adecuado para ser aplicado a su caso; y tercero que el cálculo practicado por la Administración respecto al monto del ajuste de comparabilidad a las ventas netas relacionado a las notas de crédito emitidas en exceso no resulta fiable. Por su parte la Administración sostiene, respecto a lo primero, que la operación de importación efectuada por la recurrente con su proveedor uruguayo se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las normas de Precios de Transferencia que rigen en nuestro país; respecto a lo segundo, que el método más adecuado para ser aplicado al caso de la recurrente es el margen neto transaccional; y, en cuanto a lo tercero, que ha efectuado debidamente el cálculo del ajuste de comparabilidad relacionado al exceso en la emisión de notas de crédito.

Que en tal sentido, corresponde dilucidar sobre los aspectos de fondo materia de controversia entre las partes del procedimiento.

(i) Aplicación de la normativa peruana sobre precios de transferencia

Que cabe precisar que de acuerdo con el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, se considera valor de mercado, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordado con o entre partes independientes en transacciones comparables en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A de la anotada ley, siendo que el referido artículo precisa que las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado, y en todo caso, resultarán de aplicación, entre otros, cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.

Que la transacción materia de análisis en el presente caso, es la importación de mercadería (productos farmacéuticos, éticos y médicos) realizada por la recurrente, en el ejercicio 2009, con (su único proveedor), empresa ubicada en Uruguay.

Que el artículo 86 del Reglamento de la referida Ley del Impuesto a la Renta, señala que se consideran países o territorios de baja o nula imposición a los incluidos en el Anexo de dicho reglamento; sin perjuicio de ello, también se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquel donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de conformidad con el Régimen General del Impuesto, y que, adicionalmente, presente al menos una de las características, indicadas en tal artículo, entre ellas, que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Que por su parte el artículo 22 de la Ley 15.921, Ley de Zonas Francas vigente en Uruguay, señala que los bienes, servicios, mercancías y materias primas introducidas en las zonas francas y los productos elaborados en ellas, podrán salir de las mismas en cualquier tiempo, exentos de todo tributo, o cualquier otro instrumento de efecto equivalente, gravámenes y recargos creados o a crearse, incluso aquellos en que por ley se requiera exoneración específica cualquiera fuera su naturaleza.

Que conforme a lo señalado por la Administración (folio 3864/vuelta), el proveedor de la recurrente, es una empresa ubicada en la zona franca denominada "Zonamérica" en la República Oriental del Uruguay, siendo que los usuarios de la citada zona franca, entre ellos, dicho proveedor, no pagan el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio, el cual, es el equivalente al Impuesto a la Renta Peruano, por lo que la tasa efectiva de dicho impuesto en el citado territorio es 0%; asimismo, de acuerdo con el artículo 14 de la aludida Ley 15.921, las empresas instaladas en zonas francas no podrán desarrollar actividades industriales, comerciales y de servicios, fuera de las mismas. En ese sentido, se concluye que la transacción materia de revisión (importación de mercancías), en efecto, se realiza desde un territorio considerado como de baja o nula imposición.

Que adicionalmente a ello, se observa del ETPT 2009, que en el rubro Motivos del Análisis (folio 3166), se indicó que la recurrente había encomendado la elaboración de dicho Estudio Técnico, respecto de la transacción efectuada con su compañía vinculada (Uruguay), con el objeto de evaluar si esta cumplió con los dispositivos legales vigentes aplicables a la materia; adicionalmente, la recurrente en su declaración jurada de precios de transferencia del ejercicio 2009, presentada mediante PDT 3560, indicó que la empresa uruguaya, era su vinculada (folio 931).

Que en ese orden de ideas, toda vez que la transacción materia de revisión (importación de mercancías) se realiza desde un territorio de baja o nula imposición, y que además, el proveedor de la mercadería es una empresa extranjera vinculada a la recurrente, se tiene que la referida operación se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencias, de conformidad con lo regulado por nuestra legislación en el numeral 4 del artículo 32, y el inciso a) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el artículo 108 del reglamento de la referida ley.

Que en tal sentido, si bien la recurrente señala que su caso no es uno propio de la temática de precios de transferencia y no versa sobre ninguna de las hipótesis de la normativa peruana al respecto, pues su baja rentabilidad en el ejercicio 2009 no se originó en una supuesta sobrevaluación de las importaciones con su proveedor domiciliado en Uruguay, sino que se produjo por la caída de los precios de los fármacos en el Perú en dicho ejercicio, ocasionada por los descuentos exigidos por sus clientes peruanos en base a su poder de dominio y su acción coordinada; cabe precisar que conforme al análisis expuesto, se advierte que respecto de las operaciones de importación que la recurrente efectuó con la empresa uruguaya, corresponde la aplicación de la normativa de precios de transferencia que rige en nuestro país.

Que al respecto, la recurrente debe tener en cuenta, que precisamente para verificar que las transacciones efectuadas entre partes vinculadas o desde países de baja o nula imposición, se hayan efectuado a valor de mercado, tal como lo hubieran hecho partes independientes en condiciones normales de mercado, es que se dictaron las normas de precios de transferencias que hoy forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, estableciéndose expresamente cuál sería su ámbito de aplicación, esto es, en qué casos debían ser aplicadas, advirtiéndose que en el presente caso, la recurrente cumple con las condiciones legalmente establecidas para que le sea de aplicación la referida normativa, no pudiéndose considerar que una fuente interpretativa como las guías OCDE⁵⁴, y las exposiciones de

⁵⁴ Corresponde indicar que las Guías OCDE, conforme al inciso h) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, son consideradas como fuentes de interpretación, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por dicha ley, por lo que los párrafos que componen tales guías (directrices), como el párrafo al que alude la recurrente, no pueden ser



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

motivos de las normas que modificaron la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento o la doctrina jurídica que cita la recurrente, establezcan condiciones o contextos distintos para la aplicación de la normativa de precios de transferencia, a los que han sido expresamente establecidos por ley.

Que además, cabe tener en cuenta, que conforme se detalló anteriormente, en el marco de la aplicación del método de margen neto transaccional, la Administración efectuó el respectivo ajuste de comparabilidad⁵⁵ por los motivos de emisión de notas de crédito en exceso (mayores descuentos que los clientes de la recurrente le exigían) y problemas con el manejo de existencias (clientes de la recurrente no aceptaban mercadería con fecha de vencimiento anterior a un año), siendo que ambas circunstancias precisamente, habrían devenido de la crisis comercial que alega la recurrente y que se produjo durante el ejercicio fiscalizado a nivel del mercado de fármacos en nuestro país, en ese sentido, la Administración tuvo en cuenta los efectos negativos que la citada coyuntura habría causado en la rentabilidad de la recurrente, con el fin de realizar un adecuado análisis de comparabilidad que garantice la correcta aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que en ese sentido, la información y documentación presentada por la recurrente, con el fin de acreditar que en el año 2009, se produjo una crisis comercial en el mercado peruano de fármacos que la obligó a otorgar a sus clientes descuentos extraordinarios (información que incluye a los resultados del estudio económico de mercado de medicamentos peruano de los periodos 2005 a 2015, elaborado por la firma [redacted], y el análisis económico realizado por INDECOPI a través de la Comisión de Defensa de la Libre Competencia recogido en la Resolución N° [redacted] de 12 de octubre de 2016 y de la Sala Especializada en Defensa de la Competencia en la Resolución N° [redacted] de 27 de diciembre de 2017), no enervan el hecho que las operaciones de importación de la recurrente con la empresa uruguaya [redacted] se encontraban dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, que rigen en nuestro país, en los términos señalados líneas arriba.

Que a mayor abundamiento, y teniendo en cuenta la incidencia de los argumentos de la recurrente en cuanto a que su baja rentabilidad fue causada por la caída de los precios pactados con sus clientes no vinculados en el Perú, y no por cuestiones de manipulación de precios con su vinculada; cabe señalar que no se advierte que la recurrente haya solicitado alguna renegociación o ajuste de precios a su único proveedor [redacted], a fin de que este también asuma parte del monto de los descuentos otorgados a los clientes nacionales, y que, de esta manera su único proveedor también se arroge parte de los efectos de la crisis comercial que acaeció en el año 2009, como así hubiera ocurrido en una situación de negocios normal entre partes independientes⁵⁶. Además, según lo señalado en el ETPT 2009, el mercado farmacéutico fue afectado negativamente en el ejercicio 2009 por la crisis financiera internacional⁵⁷, con lo

confrontados con lo que estipula nuestra legislación, sino que más bien deben utilizarse como herramienta interpretativa en armonía con lo establecido por la ley, siendo que además, no puede considerarse que existe una "sobre imposición" o "impuesto adicional" por aplicarse las normas de precios de transferencia previstas en nuestra legislación.

⁵⁵ Al respecto el numeral 2 del inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables. Así, en cuanto a la necesidad de efectuar ajustes de comparabilidad, en las directrices de la OCDE antes citadas se señala que: "(...) *ser comparable significa que ninguna de las posibles diferencias existentes entre las situaciones objeto de comparación puede influir significativamente en la condición examinada metodológicamente, o que pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de tales diferencias (...)*".

⁵⁶ Al respecto cabe anotar que las directrices de la OCDE antes señaladas, en cuanto al principio de plena competencia, señala que: "Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transmitidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transmisión o de la prestación). Cuando las empresas asociadas operan entre sí, las fuerzas externas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales y financieras (...)".

⁵⁷ Así, en la página 32 del ETPT 2009 (folio 3162/vuelta) se señala que "Es importante señalar que los factores que determinaron la caída en los ingresos se encuentran directamente relacionados con el impacto negativo que tuvo en el



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

cual, resultaba más razonable aún que la recurrente hubiera renegociado sus precios con su único proveedor (domiciliado en Uruguay), tal como hubieran actuado partes independientes, en una situación igual o similar.

Que considerando lo expuesto, se tiene que la normativa peruana sobre precios de transferencia resulta aplicable respecto de la operación de importación efectuada por la recurrente con su vinculada (Uruguay).

(ii) Método más apropiado

Que cabe anotar que en el ETPT 2009, antes descrito, se señala que la recurrente realiza funciones de marketing, promoción e inteligencia de mercado, las cuales constituyen factores clave de su proceso comercial, funciones que además se encuentran estrechamente relacionadas con su actividad de distribución y comercialización de productos farmacéuticos, y con las cuales ha logrado mantener su posicionamiento de mercado, así como el posicionamiento de la marca que comercializa. Es más, según lo señalado en dicho ETPT, la recurrente realizó *"agresivas políticas de promoción y marketing (...) lo que determinó que para dicho ejercicio los resultados operativos de la empresa sean negativos"*.

Que conforme el documento antes indicado se tiene que la recurrente para realizar dicha función contó con un área comercial, conformada por personal de asesoría médica, marketing, promoción y servicios de telemarketing, entre otros; empleando vehículos, oficinas, equipos informáticos, hardware y software de aplicación, gastos que deben encontrarse contabilizados como gastos de venta por la recurrente, toda vez que se tratan de gastos relacionados con la comercialización de los productos que comercializa o que los fomenta; sin limitarse únicamente a las muestras médicas.

Que la recurrente aduce que el método de precio de reventa es el más apropiado a su caso, pues es una empresa que se dedica a realizar operaciones de distribución y comercialización; no obstante, conforme al marco normativo antes expuesto, se tiene que dicho método no recoge determinadas funciones que se encuentran directamente relacionadas a la actividad de negocio de la recurrente, como el marketing, promoción e inteligencia de mercado, lo cual se observa de los gastos que esta asume y lo indicado en el ETPT 2009, no solo en muestras médicas, sino también en promociones para sus clientes, contratación de visitadores médicos, entre otros, los cuales se encuentran registrados contablemente a nivel de su utilidad operativa como gastos de venta, advirtiéndose que los gastos de publicidad y marketing (promociones a clientes, merchandising, eventos, visitadores médico, muestras medidas), respecto de los gastos de ventas representan alrededor del 51,34 % (S/ 17 769 570,94⁵⁸ / S/ 34 609 577,00⁵⁹) y representan el 42,11% (S/ 17 769 570,94 / S/ 42 196 978,00⁶⁰) de los gastos operativos de la recurrente en el periodo acotado, y constituyeron el 85,27% (S/ 17 769 570,94 / S/ 20 839 953,00) del monto de su costo de ventas, según su

mercado peruano la crisis financiera internacional, siendo el principal mecanismo de transmisión para el negocio farmacéutico la reducción en los niveles de consumo privado. Ello determinó que las cadenas de distribución decidan reducir sus niveles de inventarios y, por otro lado, que los principales compradores presionen para obtener descuentos mayores (...)".

⁵⁸ Este importe estaría conformado por los siguientes conceptos:

Concepto	S/
Publicidad y marketing (Cuenta 637) – Ver folio 796	3 111 099,00
Muestras médicas (Cuenta 6541) – Ver folio 1782	13 776 901,74
Convención e inicio de ciclo (Cuenta 6598) – Ver folios 1797 a 1800	331 942,97
Congresos (eventos) y cenas, así como lanzamientos y simposiums (Cuenta 6599) – Ver folios 1797 a 1800	549 627,23
Total	17 769 570,94

⁵⁹ Según el Estado de Ganancias y Pérdidas por el año terminado el 31 de diciembre de 2009 (folios 818 y 3149) se aprecia que los gastos de ventas ascendieron a S/ 34 609 577,00.

⁶⁰ Folios 818 y 3149.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2009 (folios 818 y 3149), lo que denota que la recurrente no es un sujeto que se limita a la única función de comprar mercadería de su proveedor para luego venderla a sus clientes peruanos sino que tiene otras funciones relacionadas que forman parte integral de su estructura de negocios, como son las funciones de marketing, publicidad y promoción de los productos farmacéuticos que importa, tal como se expuso en el ETPT 2009⁶¹, por lo que resulta importante evaluar el margen operacional de la recurrente para estimar así su rentabilidad y compararla con las compañías seleccionadas como comparables, lo que se puede lograr a través del método de margen neto transaccional cuya aplicación recoge la totalidad de las funciones y riesgos asumidos por esta.

Que si bien la recurrente se dedica a las actividades de distribución y comercialización y, en principio, el método de precio de reventa compatibiliza con dichas operaciones respecto de bienes que no han sufrido alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo, conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del inciso a del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, en el presente caso, la recurrente es una empresa que además de efectuar actividades de distribución de productos también desarrolla funciones de marketing, publicidad y promoción, funciones que se encuentran estrechamente relacionadas a su giro principal de negocio; advirtiéndose que tal contraste en la estructura de negocio de la recurrente, hace que el método de precio de reventa no sea el más adecuado para evaluar sus operaciones de importación (compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa) sino el método de margen neto transaccional, utilizado por la Administración, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad.

Que en ese sentido, más allá de la literalidad del término “distribuidor”, “comercializador” o “revendedor”, para que el método de precio de reventa sea considerado el más apropiado para la recurrente, las operaciones materia de análisis no deben constituir operaciones complejas integradas por diversas funciones estrechamente vinculadas, como se verifica en el caso de autos, en el que las funciones que desempeña la recurrente no se limitan a la simple distribución o reventa sino que incluye una actividad importante de marketing, promoción y publicidad orientadas al posicionamiento de la marca comercial de los productos que importa⁶².

Que por consiguiente no resulta amparable el argumento de la recurrente en el sentido que el método de precio de reventa es el aplicable a su caso, en el entendido que el numeral 2 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que dicho método compatibiliza con operaciones de “distribución, comercialización o reventa”, pues no basta recurrir a la literalidad del término utilizado en la norma sino que se debe efectuar una interpretación integral del marco normativo de precios de transferencia, así como el sentido de su aplicación, para efectos de concluir cual es el método más apropiado a cada caso concreto; no debiéndose perder de vista que además el citado numeral 2 alude expresamente a operaciones respecto de bienes a los cuales no se les ha agregado un valor significativo.

Que en relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que las operaciones de distribución y comercialización que realiza son actividades que implican indispensablemente la ejecución de actividades de marketing y publicidad, corresponde enfatizar que el solo hecho de dedicarse a las actividades de

⁶¹ En efecto, es preciso recalcar que en la página 28 del ETPT 2009 (folio 3163/vuelta), se indicó lo siguiente:

“3.1. Descripción del negocio y clasificación de actividades (...) Las funciones de promoción son llevadas a cabo por la compañía a través de sus visitantes médicos, los cuales se encuentran organizados en 2 líneas de negocio: Líneas Ética y de Especialidades y el área de Marketing que opera bajo 4 gerencias de productos. Por las características del mercado, tanto las funciones de marketing, promoción e inteligencia de mercado se constituyen como los factores clave del proceso comercial, puesto que la labor conjunta de marketing y promoción es la que genera la fidelización de los médicos, quienes recetan los medicamentos bajo las marcas de Tecnofarma, para que finalmente sean vendidos en los puntos finales de la cadena de distribución”.

⁶² Al respecto, cabe considerar además que conforme a lo señalado por las directrices de las OCDE, el margen de reventa exige particular cuidado cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la conservación de activos intangibles asociados a las marcas o nombres comerciales de propiedad de la empresa asociada.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

distribución y/o comercialización, no implica la automática aplicación del método de precio de reventa, pues el método más apropiado a ser aplicado se deberá verificar en cada caso concreto, y conforme a la importancia que tales gastos tengan en la cuantificación de los gastos operacionales y, por ende, en el margen operativo de la empresa analizada, por lo que el que la recurrente considere que los gastos de marketing y publicidad son inherentes a su actividad principal, no significa que tales gastos operativos no deban tener incidencia o ser considerados en la evaluación para la elección del método más apropiado para determinar el valor de mercado de las operaciones de importación de fármacos, más aún cuando en el caso particular se ha verificado que sus gastos de publicidad y marketing⁶³, equivalen al 35,83% (S/ 17 769 570,94 / 49 589 980,00) de sus ventas netas, según el Estado de Ganancias y Pérdidas de la recurrente al 31 de diciembre de 2009 (folios 818 y 3149).

Que además, no por el solo hecho de realizar operaciones de distribución o comercialización implica que necesariamente corresponde se aplique el método de precio de reventa, pues además de lo antes indicado, según lo previsto en el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el método de margen neto transaccional también puede utilizarse en operaciones de "distribución o comercialización de bienes", supuesto en el cual el margen neto podrá estar basado en las utilidades entre las ventas netas.

Que el hecho que la Administración haya utilizado una clasificación de distribuidor, en un extremo de sus argumentos, acudiendo a doctrina que, según la recurrente sería no jurídica, no enerva que su conclusión respecto a que el método de precio de reventa no es el más apropiado para el caso de la recurrente, en base a un análisis normativo y de criterio razonable, sea correcta; toda vez que demostrada la proporción de los gastos de publicidad y marketing dentro de su estructura de costos y gastos, no era posible determinar este gasto dentro de la estructura de costos y gastos de las empresas consideradas comparables.

Que además cuando la Administración hace referencia a actividad "intensiva" de marketing, lo hace con la sola finalidad de enfatizar la importancia que tiene tal funcionalidad en la estructura de negocios de la recurrente y el impacto que esta tiene en el monto de sus gastos operativos y, por ende, en su margen operacional, lo que además se desprende del ETPT 2009 presentado por la recurrente⁶⁴, no implicando que tal expresión denote que deba existir una cuantificación determinada de publicidad "de costumbre", como sostiene la recurrente.

Que respecto a la interpretación del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el alcance de "valor significativo" que contiene dicho artículo, cabe indicar que tal valor significativo no solo debe asimilarse a alteraciones o cambios físicos en los bienes, sino también a modificaciones sustanciales que aporten un valor importante a dichos bienes, por ejemplo si a través de la inversión que se realiza en la publicidad tales bienes obtienen una posición privilegiada en el mercado, lo que conlleva a que el precio de reventa se vea afectado por la publicidad, por lo que se puede concluir que si los gastos son de importante cuantía, el método de precio de reventa no resultaría ser el apropiado.

Que así, conforme a las normas que rigen el Impuesto a la Renta en nuestro país, el método del precio de reventa compatibiliza con operaciones de comercialización o reventa de bienes que no hayan sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo, en los términos antes expuestos; por ende, no es factible que la jurisprudencia internacional (India) invocada por la recurrente, sea aplicable al caso de autos, teniendo en cuenta que en este extremo se está efectuando una interpretación de lo establecido por nuestra legislación, y en ese sentido, al tratarse de legislación extranjera

⁶³ En la página 34 del ETPT 2009 (folio 3161), se indica que "(...) uno de los principales componentes de los gastos operativos es el costo de las muestras médicas (este costo se contabiliza como parte del Gasto de Ventas)". Asimismo, se advierte que dicho gasto de ventas corresponde al 69,79% (S/ 34 609 577,00 / S/ 49 589 980,00) de sus ventas netas (folios 818 y 3149).

⁶⁴ El que obra a folios 3143 a 3169.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

no podría afirmarse que los casos resueltos en base a ella puedan resultar de aplicación al caso de autos, siendo que además, los referidos casos podrían estar referidos a situaciones y circunstancias distintas a nuestro contexto normativo, económico y comercial, por lo que no cabe la aplicación de la interpretación efectuada por el Tribunal de Apelaciones del Impuesto a la Renta de Nueva Delhi y de Chennai sobre lo expresamente establecido en su legislación interna para efectos de interpretar lo recogido por nuestra legislación, lo que no se ve enervado por el hecho que ambas legislaciones compartan la regla del “mejor método” para la elección del método de precios de transferencia a aplicar, en la medida que cada legislación es autónoma en la regulación de sus normas sobre precios de transferencia.

Que lo mismo ocurre con la jurisprudencia argentina emitida por el Tribunal Fiscal de la Nación de la República de Argentina (folios 4123 a 4132), a la que alude la recurrente. Además, si bien dicha resolución se encuentra referida a una empresa del sector farmacéutico, como lo es la recurrente, no se desprende que, como en el caso de autos, la citada empresa haya contado, por ejemplo, con gastos operacionales de importante cuantía en proporción a su nivel de ventas.

Que si bien la recurrente señala que el método de precio de reventa que ha aplicado en su ETPT 2009 si recoge el efecto de las funciones de publicidad y marketing que efectuó, en tanto su margen bruto fue ajustado con el importe invertido por muestras médicas, que representa el mayor porcentaje dentro del rubro de publicidad y marketing, y que para dicho efecto solo tuvo que hacer un único ajuste a la parte analizada, el cual consistió en trasladar el costo de las muestras médicas del rubro gastos de ventas al rubro costo de ventas, a diferencia de la aplicación del método de margen neto transaccional con el que la Administración efectuó tres ajustes; cabe indicar en primer término que el cálculo efectuado por la recurrente en su recurso de apelación (folio 3922 y 3923) no se encuentra plasmado en los ajustes contenidos en el ETPT 2009 (folio 3151/vuelta), como alega, sin perjuicio de ello, corresponde indicar, que ese único ajuste al que alude no resultaba correcto al no constituir las muestras médicas un mayor costo de venta, por lo que no era válida tal reclasificación, además de no ser el único concepto relacionado con los gastos de publicidad y marketing. Asimismo, cabe resaltar que el método de margen neto transaccional es el método de valoración que refleja la realidad económica de la operación al compatibilizar la estructura comercial de la empresa, por lo que cuenta con la mejor calidad y cantidad de información para su adecuada aplicación y justificación al contemplar el más adecuado grado de comparabilidad entre las funciones que realizan las partes.

Que resulta prudente lo argumentado por la Administración en el sentido que al no contar con información pública suficiente sobre la estructura de costos y gastos de las compañías comparables externas propuestas por la recurrente a fin de identificar las potenciales diferencias con la estructura de costos y gastos de la recurrente, no resultaba posible efectuar una comparación precisa a nivel de márgenes brutos; toda vez que conforme lo indican las Directrices de la OCDE, hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones (margen neto transaccional), son más apropiados que los tradicionales (precio de reventa), como por ejemplo cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto o esta es muy escasa, por ende el método de margen neto transaccional resultaría ser el más apropiado en dichas situaciones pues utilizando dicho método los costos y gastos operativos constituyen variables menos sensibles que al aplicar un método de comparación de márgenes brutos. En ese sentido no se advierte que la Administración haya solicitado requisitos excesivos a la recurrente, siendo razonable que en el caso de autos, se contase o se tenga acceso a dichas estructuras de costos y gastos de las empresas comparables.

Que por consiguiente, resulta acorde a ley que la Administración haya considerado el método del margen neto transaccional como el más apropiado al presente caso.

(iii) Ajuste de comparabilidad relacionado a las notas de crédito emitidas en exceso

Que en el presente caso, ambas partes concuerdan en que debe considerarse el ajuste de comparabilidad relacionado a la emisión de notas de crédito en exceso, pues constituiría una circunstancia que afectó el



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

margen de utilidad de la recurrente durante el ejercicio fiscalizado, por lo que su inclusión mejora la comparabilidad y fiabilidad de los resultados al efectuar el análisis de comparabilidad; no obstante, la recurrente discrepa del cálculo efectuado por la Administración en cuanto al importe considerado para dicho ajuste.

Que sobre el particular, conforme a lo establecido por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que pueden afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables, siendo que ni la citada ley ni su reglamento han establecido la forma en la que deben calcularse tales ajustes.

Que asimismo las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE, respecto al objeto, la documentación y prueba de los ajustes de comparabilidad, señalan que *"Los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo si) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo (...) Asegurar el nivel de transparencia preciso en los ajustes de comparabilidad puede depender de la posibilidad de ofrecer una explicación para cada uno de los ajustes efectuados, las razones que han llevado a considerarlos apropiados, el procedimiento de cálculo seguido, la forma en la que el ajuste modifica los resultados para cada comparable y mejora la comparabilidad"*.

Que de lo expuesto se colige que para efectuar el cálculo del importe de los ajustes de comparabilidad no existe una regla metodológica o procedimiento estándar, siendo que el nivel de transparencia, precisión y/o fiabilidad del criterio para su aplicación dependerá de las particularidades que trae consigo el ajuste en cada caso concreto, pudiendo la Administración ofrecer explicaciones y/o aplicar metodologías de cálculo disímiles para cada ajuste razonable que efectúe y que haya creído conveniente considerar en su análisis de comparabilidad, con el solo propósito de equiparar las características económicas de la operación materia de examen para que sea lo más similar posible a la de las comparables elegidas.

Que tal como se expuso líneas arriba, para el cálculo del ajuste de comparabilidad materia de cuestionamiento, la Administración verificó los niveles de venta y descuentos que había tenido la recurrente en los últimos dos años (2008 y 2009), observando que el monto de los descuentos aplicados vía notas de crédito había ido creciendo a medida que transcurría el año 2008 y durante los primeros ocho meses del año 2009, pero que el real auge respecto a la emisión de las citadas notas de crédito ocurrió entre los meses de setiembre a diciembre de 2009, por lo que tomó tal lapso como el "periodo excepcional", y los demás meses del año 2009 los consideró como "periodo normal", lo que resulta ser un criterio fiable, dado que en efecto, durante los primeros ocho meses del año 2009, el nivel de emisión de notas de crédito oscilaba entre el 13% y 29%, que durante el año 2008 dicho nivel llegó a un pico de 21% y que durante los meses de setiembre a diciembre de 2009, el anotado nivel osciló entre 44% y 122%, quedando claro que es en estos últimos meses que la recurrente alcanzó un gran nivel de emisión de notas de crédito en comparación con los meses anteriores del año 2009, advirtiéndose así que la Administración motivó y ofreció una debida explicación sobre el cálculo que efectuó, contrariamente a lo argumentado por la recurrente.

Que si bien la recurrente alega que el periodo "normal" y el periodo "excepcional" deben referirse solo a años enteros en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento, cabe anotar que el primero de dichos artículos se encuentra referido al ejercicio gravable que considera la Ley del Impuesto a la Renta para la imputación de rentas y gastos, y el segundo está relacionado a la facultad de la Administración de considerar información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores y de utilizar información de



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

años anteriores con el fin de determinar el origen de las pérdidas declaradas, cuando las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones comparables o son el resultado de condiciones concretas de años anteriores, en el marco del análisis de comparabilidad; no obstante, no se advierte que alguno de tales artículos⁶⁵, obligue a la Administración a efectuar el cálculo de un ajuste de comparabilidad considerando información únicamente de ejercicios o años enteros, como alega la recurrente, pues como se advierte, es factible que se considere periodos distintos (mayores o menores), siempre que su aplicación haya sido debidamente explicada y responda al propósito de todo ajuste de comparabilidad, esto es, mejorar el nivel de comparabilidad, haciendo que las características comerciales de la recurrente sean lo más parecidas posible a la de las empresas comparables. Además, en el presente caso, los ajustes de comparabilidad estuvieron relacionado por los "hechos excepcionales" que ocurrieron en el año 2009, siendo que en el caso de las notas de crédito, se verificó que ello se dio en los meses de setiembre a diciembre de 2009.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que conforme las Directrices de la OCDE antes mencionadas, el objetivo es llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable, afirmando que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la Administración Tributaria como de los contribuyentes.

Que así también, no existe disposición alguna que establezca la utilización de la misma metodología o de un criterio estándar para el cálculo de todos los ajustes de comparabilidad que se requieran efectuar para ser comparable la información en un determinado caso, por lo que el hecho que la Administración haya efectuado el cálculo del ajuste de comparabilidad por desvalorización de existencias, considerando años o ejercicios completos (1 de enero a 31 de diciembre), no implica que el cálculo del ajuste por exceso de emisión de notas de crédito también deba ser determinado bajo el mismo criterio de cálculo, y que lo contrario, conlleve a su pérdida de fiabilidad, más aun cuando en función de la documentación proporcionada por la recurrente correspondiente al ejercicio precedente y al ejercicio fiscalizado no se advierte que en los primeros meses del ejercicio 2009 se hubiesen producido las condiciones especiales concretas que motivaron la emisión extraordinaria de notas de crédito por descuentos.

Que de otro lado, los dos análisis complementarios realizados por la Administración en torno al cálculo del citado ajuste de comparabilidad⁶⁶, fueron mencionados en la Resolución de Determinación N°

solo a título ilustrativo. En efecto, como dejó establecido la Administración en el folio 2297, la incorporación de tales análisis solo se efectuó con el propósito de demostrar, de manera ejemplificada, que aun utilizando los criterios invocados por la recurrente para el cálculo de dicho ajuste, los resultados la llevaban a la misma conclusión, esto es, que la rentabilidad de la recurrente se encontraba por debajo del rango intercuartil; por consiguiente, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente contra los referidos análisis complementarios, dado que no fueron recogidos en la determinación final del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, materia de impugnación.

Que estando a lo expuesto, toda vez que a través de la debida aplicación del método más adecuado al presente caso (Margen Neto Transaccional) se ha determinado que las operaciones de importación efectuadas por la recurrente con su proveedor uruguayo no se realizaron a valor de mercado, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N°

– Tasa Adicional del 4.1%

Que como se advierte del Anexo N° 1 a esta resolución de determinación (folios 2292), la Administración procedió a aplicar la tasa adicional del 4.1% al importe de S/ 5 720 692,00 que constituye el reparo por

⁶⁵ Según texto aplicable al caso de autos.

⁶⁶ "Período normal enero 2008 a agosto 2009" y "Riesgos y Beneficios Compartidos" (folios 2298 a 2304)



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

ajuste por precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil del ejercicio 2009, sustentándose en el inciso g) del artículo 24-A y en el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 970, para efecto del impuesto se entendía por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados. Asimismo, se señalaba que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encontraba regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 979, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4.1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A, y que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, indica que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la aludida ley, constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la anotada ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 05525-4-2008, la referida tasa adicional es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que la tasa adicional de 4,1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido el 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que asimismo, en reiteradas resoluciones de este Tribunal, tales como las Nº 15452-1-2011 y 19069-10-2013, entre otras, se ha dejado establecido que los dividendos presuntos suponen el reparto indirecto de utilidades desde un sujeto de derecho (la persona jurídica) hacia otro (los accionistas, socios u otros).

Que igualmente, en la Resolución Nº 08000-3-2017, entre otra, ha señalado que no corresponde considerar como dividendos presunto al ajuste por subvaluación de ventas por aplicación de las reglas de valor de mercado, por cuanto no se puede afirmar que dicho ajuste signifique una disposición indirecta de renta.

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 12078-3-2015 y 02487-4-2017, entre otras.

Que como se advierte del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (folios 2169 y 2291), la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4.1% al considerar que correspondía aplicar esta al



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

haberse reparado por ajuste de precios de transferencia. En efecto, como se aprecia de dicho anexo, la Administración sustenta su reparo señalando lo siguiente: *"considerando que la Administración Tributaria concluye que Tecnofarma debe realizar el ajuste por precios de transferencia determinado en el punto previo por las normas y los hechos descritos, se procede aplicar la tasa adicional del 4,1% al importe de S/ 5'720,692, la misma que asciende a S/ 234,548, al constituirse dicha sobrevaloración de las adquisiciones realizadas a su vinculada como una disposición indirecta no susceptible de posterior control tributario"*.

Que sin embargo, al tratarse de un ajuste efectuado por aplicación de las normas de valor de mercado⁶⁷ y considerando que la Administración al emitir dicha resolución de determinación no sustentó que en tal supuesto se estuviera ante una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo previsto por la inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y en la norma reglamentaria, se tiene que en autos no se encuentra debidamente sustentada la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de determinación.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente en este extremo.

Resolución de Multa Nº

· **Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario**

Que la Resolución de Multa Nº (folios 2167 y 2168) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que de acuerdo con la citada norma, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la misma que según la Tabla I⁶⁸ del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que teniendo en consideración que la Resolución de Multa Nº se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación Nº el que ha sido mantenido en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a dicha resolución de multa.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no ha incurrido en la anotada infracción pues si bien existe un ajuste efectuado por la Administración, no se ha realizado la acción de declarar cifras o datos falsos, por lo que la imposición de dicha multa vulneraría el principio de tipicidad, y que además la determinación de su obligación tributaria se realizó en base a datos reales sin prever el ajuste por precios de transferencia realizado por la Administración; cabe señalar, que el reparo por ajuste de precios de transferencia ha sido confirmado en la presente instancia, estableciéndose que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 consignada por la recurrente en su declaración jurada no resultaba arreglada a ley, por lo que tal conducta configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del

⁶⁷ En el caso de autos, por aplicación de las normas de precios de transferencia.

⁶⁸ Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada.



Tribunal Fiscal

Nº 06144-9-2019

Código Tributario, conforme ha sido determinado por la Administración, no verificándose la vulneración del principio alegado.

Que corresponde precisar la comisión de la infracción bajo análisis no se ve enervado por lo alegado por la recurrente, en el sentido que no había previsto que la Administración iba a aplicar las normas sobre precios de transferencia, y utilizar un método distinto o comparables distintas a los que ella había considerado para dicho efecto. Cabe indicar además que conforme al artículo 165 del Código Tributario "La infracción será determinada en forma objetiva", lo que excluye la posibilidad de atender a consideraciones subjetivas.

Que en relación con lo alegado por la recurrente en el sentido que la posición de la Administración vulnera el principio de culpabilidad de las infracciones, citando al respecto las Casaciones N° , es preciso anotar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y que la infracción materia de análisis sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 10118-8-2016 y 10619-4-2017, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que ésta no es relevante para la configuración de la infracción.

Que el Informe Oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se acredita con la Constancia del Informe Oral N° (folio 4349).

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. **INFUNDADA** la apelación en el extremo referido a la prescripción.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 9 de octubre de 2017, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° debiéndose **DEJAR SIN EFECTO** este valor, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
VA/HLL/AR/mpe.